

Raphael Bustamante Ferrada Silva

**AVALIAÇÃO DO GERENCIAMENTO DAS FINANÇAS PÚBLICAS
BRASILEIRAS 2013 a 2015: BASEADO NA METODOLOGIA PEFA**

Trabalho de conclusão submetido a
Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do diploma
de Ciências Econômicas
Orientador: Prof. Dr. Maurício
Simiano Nunes

Florianópolis

2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor

Avaliação do gerenciamento das finanças públicas brasileiras 2013 a

2015 – Baseado na metodologia PEFA

Raphael Bustamante Ferrada Silva – Florianópolis, 2017

145 p.

Trabalho de Formatura – Universidade Federal de Santa Catarina

Departamento de Ciências Econômicas

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Centro Sócio Econômico
Departamento de Ciências Econômicas e Relações Internacionais

RAPHAEL BUSTAMANTE FERRADA SILVA

**AVALIAÇÃO DO GERENCIAMENTO DAS FINANÇAS PÚBLICAS
BRASILEIRAS 2013 A 2015: BASEADO NA METODOLOGIA PEFA**

A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota 9,0 ao aluno Raphael Bustamante Ferrada Silva na disciplina CNM 7107 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Maurício Simiano Nunes (orientador)

Prof. Dr. Guilherme Valle Moura

Prof. Dr. Francis Carlo Petterini Lourenço

Este trabalho é dedicado aos meus
colegas de classe e aos meus queridos
pais.

AGRADECIMENTOS

A realização do presente trabalho foi possível graças ao apoio de pessoas a quem dedico meus agradecimentos. Assim, primeiramente agradeço aos meus pais Marcel e Valéria, bem como ao meu irmão Gabriel e a Ludmila Gonçalves pelo suporte incondicional.

Agradeço também aos meus amigos, especialmente aos colegas de classe da turma 11.01 do curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), meus nobres colegas: Leonardo Alonso, Deyvid William, Thiago Bertotto e Octávio Henrique, os quais tive o prazer de compartilhar esses anos de graduação.

Além do Professor Dr. Maurício Simiano Nunes, que me forneceu os recursos necessários para o êxito na conclusão deste estudo. Registro também o suporte fornecido pela Universidade Federal de Santa Catarina e as oportunidades oferecidas.

O desenvolvimento, na realidade, diz respeito às metas de vida. Desenvolver para criar um mundo melhor, que responda às aspirações do homem e amplie os horizontes de expectativas. Só há desenvolvimento quando o homem se desenvolve.

Celso Furtado (1920-2004)

RESUMO

O gerenciamento das finanças públicas realizado pelo Governo Federal é ferramenta primordial para a condução das políticas econômicas planejadas pela administração pública, servindo como base para a elaboração das políticas públicas da agenda do governo. Neste sentido, o presente estudo tem por objetivo introduzir uma metodologia capaz de avaliar a condução de tal processo, visando diagnosticar as possíveis lacunas e deficiências, fornecendo elementos para análise do processo orçamentário (planejamento, aprovação, execução e controle) necessários para a devida condução na gestão das receitas e despesas realizada pela administração pública. Para o caso brasileiro observa-se discrepâncias importantes como o desalinhamento do orçamento de médio prazo com os de curto prazo, ou a ausência de avaliação sistemática dos projetos de investimento de grande vulto, cabe destacar também a inexistência da avaliação das Contas Presidenciais pelo Poder Legislativo, diferentemente do estabelecido na Constituição Federal de 1988. Portanto, a existência de deficiências na condução da gestão das finanças públicas pela União incorre na utilização ineficiente dos recursos disponíveis e no descumprimento das metas de política econômica definidas (fiscal e monetária por exemplo), uma vez que o gerenciamento satisfatório das finanças públicas, garante a disciplina fiscal, a alocação eficiente dos recursos e permite a entrega eficiente dos serviços à sociedade.

Palavras-chave: Gerenciamento. Finanças Públicas. Avaliação. Processo Orçamentário.

ABSTRACT

The public finances management performed by the federal government is the primary tool for the performance of the planned economic policy through the public administration that serves as the basis for the public policies preparation of the government agenda. In this regard, this current study aims to introduce a methodology that is able to evaluate the process performance, aiming to diagnose possible gaps and deficiencies, providing sufficient evidence to the budgetary process analysis (planning, approval, implementing and control) required to the proper performance in the revenue and expenditure management performed by public administration. In the Brazilian case, it is observed important differentials as the medium-term and the short-term budget misalignment, on the lack of systematic assessment of the large-scale investment projects. It also should be highlighted the nonexistence of the evaluation of the presidential balances by the legislative power oppositely from the one established in the 1988 constitution. Therefore, the existence of deficiencies in the public finance management performance by the union incur on the misuse of the available resources and the noncompliance of the defined economic policy goals (eg: fiscal and monetary). Since the suitable management of the public finances guarantee the fiscal discipline, effective allocation of the resources and it also allows the efficient delivery of the services to society.

Keywords: Management. Public Finances. Assess. Budgetary Process.

LISTA DE FIGURAS

Figura 2 – Inter-relação dos sete pilares do gerenciamento das finanças públicas.	34
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1– Meta Inflacionária, Brasil, 2015.	29
Gráfico 2 – Crescimento real e nominal (trimestral), Brasil, 2013 a 2015.	29
Gráfico 3 – IPCA consolidado para o período, Brasil, 2000 a 2015.	30
Gráfico 4 - Dívida Líquida Federal da União, 2015.	30
Gráfico 5 – Dívida Líquida Total da União, 2001 a 2015	31
Gráfico 6 –Variação relativa ajustada para os anos 2013,2014 e 2015.	39
Gráfico 7 – Paineis das variáveis macroeconômicas estimadas vis-à-vis consolidadas para o período (2009 a 2015).	69
Gráfico 8 – Restos a pagar, Brasil, 2006 a 2015.	96
Gráfico 9 – Transferências Fiscais da União para os Entes Federativos, 2013 a 2015.	139

LISTA DE QUADROS

Tabela 1 – Meta Fiscal e valores consolidados, Brasil, 2015.....	28
Tabela 2 – Despesas primárias discricionárias e obrigatórias, Brasil, 2015.....	32
Tabela 3 – Cobertura dos principais componentes dos instrumentos de avaliação do gerenciamento das finanças públicas.	33
Tabela 4 – Variação da despesa agregada, Brasil, 2013 a 2015.....	38
Tabela 5 – Avaliação do Pilar I-1 (Credibilidade do Orçamento).....	38
Tabela 6 - Despesa empenhada por ordem de importância, Brasil, 2015.	39
Tabela 7 – Composição da despesa orçamentária, Brasil, 2013 a 2015.....	41
Tabela 8- Dotação inicial e valor empenhado da classificação econômica da despesa orçamentária, Brasil ,2013 a 2015.	42
Tabela 9 - Composição da despesa, de acordo com classificação econômica, Brasil, 2013 a 2015.....	42
Tabela 10 - Variação da reserva de contingência, Brasil, 2013 a 2015.....	43
Tabela 11 - Avaliação do Pilar I-2 (Resultado na composição da despesa).....	43
Tabela 12 - Receita orçamentária prevista e consolidada, Brasil, 2013 a 2015.	44
Tabela 13 – Composição na variação da receita orçamentária, Brasil, 2013 a 2015.	44
Tabela 14 – Avaliação do Pilar I-3 (Resultado da Receita).	45
Tabela 15 – Avaliação do Pilar II-4 (Transparência das finanças públicas).	46
Tabela 16 – Avaliação do Pilar II-5 (Documentação Orçamentária).	49
Tabela 17 - Valores realizados dos subsídios implícitos e outras despesas extra orçamentárias para os anos 2013 a 2015.....	49
Tabela 18 – Avaliação do Pilar II – 6 (Operações do Governo Federal externas aos relatórios financeiros).	51
Tabela 19 – Transferências Constitucionais e despesas orçamentárias Fiscal e Seguridade Social para os anos 2007 a 2015.	52
Tabela 20 – Avaliação do Pilar II-7 (Transferências para governos subnacionais).	53
Tabela 21 - Avaliação do Pilar II-8 (Informação de desempenho na entrega de serviços públicos).....	55
Tabela 22 – Avaliação do Pilar II-9 (Acesso público as informações fiscais).	57
Tabela 23 - Avaliação do Pilar III-10 (Relatórios de risco fiscal).....	59
Tabela 24 – Valores empenhados para o PAC, Brasil, 2013 a 2015.....	61

Tabela 25 – Dotação Inicial em face ao valor empenhado da rubrica investimento, Brasil, 2001 a 2015.	62
Tabela 26 - Avaliação do Pilar III-11 (Gerenciamento do investimento público).....	63
Tabela 27 – Avaliação do Pilar III-12 (Gerenciamento dos ativos públicos).	65
Tabela 28 - Avaliação do Pilar III-13 (Gerenciamento dos ativos públicos).....	67
Tabela 29 – Efeito na Receita Administrada pela RFB pela variação de 1 ponto percentual em cada parâmetro estimado.	71
Tabela 30 - Avaliação do Pilar IV-14 (Previsões macroeconômicas e fiscais).	71
Tabela 31 – Reprogramação das metas fiscais estabelecidas do Governo Federal, 2015.	73
Tabela 32 – Avaliação do Pilar IV-15 (Estratégia Fiscal)	74
Tabela 33 – Valores empenhados nos principais Programas Temáticos e os respectivos montantes previstos no PPA, 2012-2015.....	76
Tabela 34 – Avaliação do Pilar IV-16 (Perspectiva de médio prazo das despesas orçamentárias).	77
Tabela 35 – Calendário do processo Orçamentário da União.....	78
Tabela 36 – Ciclo de Gestão do Orçamento Federal brasileiro.	79
Tabela 37 – Envio da PLOA ao Poder Legislativo pelo Poder Executivo, Brasil, 2014 a 2016.	80
Tabela 38 – Avaliação do Pilar IV-17 (Processo de preparo do orçamento público).	80
Tabela 39 – Emendas do Poder Legislativo ao orçamento da União, 2015.....	82
Tabela 40 – Data de aprovação da LOA, Brasil, 2012 a 2016.....	83
Tabela 41 – Avaliação do Pilar IV-18 (Escopo da análise orçamentaria realizada pelo Poder Legislativo).	84
Tabela 42 – Resultado Parcial da Operação Lava Jato, Brasil, 2015.....	87
Tabela 43 - Avaliação do Pilar V-19 (Administração das receitas).....	89
Tabela 44 - Avaliação do Pilar V-20 (Contabilidade das receitas orçamentárias).	91
Tabela 45 – Contingenciamento do Poder Executivo, Brasil, 2015.	94
Tabela 46 - Avaliação do Pilar V-21 (Previsibilidade para alocação anual de recursos).	95
Tabela 47 – Pagamentos realizados na rubrica Restos a Pagar, Brasil, 2014 e 2015.	96
Tabela 48 - Parcela dos Restos a Pagar em relação a despesa orçamentária total observada nos anos 2013 a 2015	96
Tabela 49 - Avaliação do Pilar V-22 (Despesas em atraso).....	97

Tabela 50 – Inconsistências na folha de pagamento por exercício financeiro, Brasil, 2010, 2011, 2012 e 2014.....	100
Tabela 51 – Economia efetiva de junho de 2011 a dezembro de 2014.	101
Tabela 52 –Avaliação do Pilar V-23 (Controle da Folha de Pagamento).	101
Tabela 53 – Números aquisições por modalidade, realizados pela União, 2011 a 2015.	103
Tabela 54 –Valores das aquisições por modalidade, realizados pela União, 2011 a 2015.	103
Tabela 55 - Avaliação do Pilar V-24 (Previsibilidade para alocação anual de recursos).	105
Tabela 56 - Avaliação do Pilar V-25 (Controle interno das despesas, exceto folha de pagamento).....	108
Tabela 57 – Avaliação do Pilar V-26 (Auditoria Interna)	110
Tabela 58 – Avaliação do Pilar VI -27 (Integridade dos dados financeiros)	112
Tabela 59 – Avaliação do Pilar VI-28 (Relatórios do orçamento corrente).....	114
Tabela 60 – Avaliação do Pilar VI-29 (Integridade dos dados financeiros)	117
Tabela 61 – Avaliação do Pilar VII-20 (Auditoria e Controle Externo).	119
Tabela 62 – Situação da avaliação das contas anuais pelo Poder Legislativo, 2010 a 2015.	120
Tabela 63 – Avaliação do Pilar VII- 31 (Exame detalhado dos relatórios de auditoria pelo legislativo).....	122
Tabela 64 – Pontuação geral dos 31 parametros considerados na análise.....	123
Tabela 65– Dotação inicial e despesa empenhada, Brasil, 2013 a 2015.	136
Tabela 66 – Encargos especiais, Brasil 2015.	137
Tabela 67 – Receita Orçamentária, Brasil 2013 a 2015.	138
Tabela 68 – Relatórios de Gestão Anual, ano base 2015 das empresas públicas nacionais divulgados pelo TCU até novembro de 2016 do Governo Federal.....	140
Tabela 69- Relatórios de Gestão Anual, ano base 2015 das sociedades mistas divulgados pelo TCU até novembro de 2016 do Governo Federal.	140
Tabela 70 – Eixos de atuação do PAC, Brasil, 2013 a 2015.	141
Tabela 71 – Competência para cobrança de tributos dos Entes Federativos.....	143

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

PEFA - *Public Expenditure and Financial Accountability*

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

PLOA - Projeto de Lei Orçamentária Anual

PIB - Produto Interno Bruto

IPCA - Preços ao Consumidor Amplos

LOA - Lei Orçamentária Anual

PPA - Plano Plurianual

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

SOF - Secretaria do Orçamento Federal

OGU - Orçamento Geral da União

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

MTO - Manual Técnico do Orçamento

DOU - Diário Oficial da União

COFOG - Classificação das Funções do Governo

ONU - Organização das Nações Unidas

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

DAU - Dívida Ativa da União

GFSM - Government Finance Statistics Manual

DEST - Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

PETROBRAS - Petróleo Brasileiro S.A

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CMO - Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização

CMA - Comissão de Monitoramento e Avaliação do Plano Plurianual

UMAs - Unidades de Monitoramento e Avaliação

CTPGV - Câmara Técnica de Projetos de Grande Vulto

PAC - Programa de Aceleração do Crescimento

GND - Grupo da Natureza de Despesa

CGPAC - Comitê Gestor do Programa de Aceleração do Crescimento

SisPAC - Sistema de Monitoramento do Programa de Aceleração do Crescimento

CGU - Controladoria-Geral da União

FSB - Fundo Soberano do Brasil

TCU - Tribunal de Contas da União

FFIE - Fundo Fiscal de Investimentos e Estabilização

SWFI - Sovereign Wealth Fund Institute

DPF - Dívida Pública Federal

SRFB - Secretaria da Receita Federal Brasileira

MPU - Ministério Público da União

DPU - Defensoria Pública da União

SEPLAN - Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos

SUFIS - Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

RFFP - Representação Fiscal para Fins Penais

DAU - Dívida Ativa da União

PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGF - Procuradoria-Geral Federal

PGBC - Procuradoria-Geral do Banco Central

PCPR - Prestação de Contas da Presidente da República

CEF - Caixa Econômica Federal

DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais

SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

CUT - Conta Única do Tesouro Nacional

COFIN - Coordenação-Geral de Programação Financeira

SECOF - Secretaria de Orçamento, Finanças e Contabilidade

RAP - Restos a Pagar

SEGRT - Secretaria de Gestão de Pessoas e Relações do Trabalho no Serviço Público

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SISAC - Sistema de Avaliação e Registro dos Atos de Admissão e Concessões

SISG - Sistema Integrado de Serviços Gerais

PCASP - Plano de Contas Aplicadas ao Setor Público

SFC - Secretaria Federal de Controle Interno

ONU - Organização das Nações Unidas

OEA - Organização dos Estados Americanos

STPC - Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

RREO - Relatórios resumidos da execução orçamentária

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

BGU - Balanço Geral da União

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

PCPR - Prestação de Contas do Presidente da República

SUMÁRIO

SUMÁRIO	47
1 INTRODUÇÃO	25
1.1 Objetivos	26
1.1.1 Objetivos Gerais	26
1.1.2 Objetivos Específicos.....	27
2 JUSTIFICATIVA.....	28
2.1 Metodologia	32
3 DESENVOLVIMENTO	37
3.1 Credibilidade do orçamento (Pilar-I).....	37
3.1.1 Resultado da despesa agregada (P-I.1).....	37
3.1.2 Resultado na composição da despesa (P-I.2)	40
3.1.3 Resultado da receita (PI-3).....	43
3.2 Transparência das finanças públicas (Pilar-II).....	45
3.2.1 Classificação do orçamento (PII.4).....	45
3.2.2 Documentação orçamentária (PII.5)	46
3.2.3 Operações externa aos relatórios financeiros do Governo Federal (PII.6)	49
3.2.4 Transferências para governos “subnacionais” (PI-7).....	51
3.2.5 Informações de desempenho na entrega de serviços públicos (P-II.8)	53
3.3 Gerenciamento dos ativos e passivos (Pilar-III).....	57
3.3.1 Relatórios de risco fiscal (PIII-10).....	57
3.3.2 Gerenciamento de investimento público (PIII-11).....	59
3.3.4 Gerenciamento dos ativos públicos (PIII-12)	64
3.3.5 Gerenciamento da dívida (PIII-13)	65
3.4 Estratégia orçamentária e de política fiscal (Pilar IV)	68
3.4.1 Previsões macroeconômicas e fiscais (PIV.14)	68
3.4.2 Estratégia Fiscal (PIV-15).....	71
3.4.3 Perspectiva de médio prazo das despesas orçamentárias (PIV-16)	74
3.4.4 Processo de preparo do orçamento público (PIV-17)	77

3.4.5 Escopo da análise orçamentaria realizada pelo Poder Legislativo (PIV-18).....	81
3.5 Previsibilidade e controle na execução orçamentária (Pilar V)	85
3.5.1 Administração das receitas (PV-19)	85
3.5.2 Contabilidade das receitas orçamentárias (PV-20).....	89
3.5.3 Previsibilidade para alocação anual de recursos (PV-21)	91
3.5.4 Despesas em atraso (PV-22).....	95
3.5.5 Controle da Folha de Pagamento (PV-23).....	98
3.5.6 Aquisições (PV-24)	101
3.5.7 Controle interno das despesas (exceto folha de pagamento) (PV-25).....	106
3.5.8 Auditoria Interna (PV-26)	108
3.6 Contabilidade e Prestação de Contas (Pilar VII)	110
3.6.1 Integridade dos dados financeiros (PVII-27).....	110
3.6.2 Relatórios do orçamento corrente (PVI-28)	112
3.6.3 Relatórios financeiros anuais (PVI-29)	115
3.7 Auditoria e controle externo (PVII).....	117
3.7.1 Auditoria Externa (PVII-30).....	117
3.7.2 Exame detalhado dos relatórios de auditoria pelo legislativo (PVII-31).....	119
4 CONCLUSÃO.....	125
REFERÊNCIAS.....	131
ANEXO A – Avaliação do gerenciamento das finanças públicas realizado em	
2009.....	135
ANEXO B – Despesas orçamentárias do Governo Federal para os exercícios de	
2013 a 2015 de acordo com a classificação funcional da despesa	136
ANEXO C – Composição da rubrica Encargos Especiais para 2015	137
ANEXO D – Receita Orçamentária para os anos de 2013 a 2015.....	138
ANEXO E – Transferências Fiscais da União para os Entes Federativos, exercícios	
2013 a 2015.....	139
ANEXO F – Empresas Estatais que divulgaram os Relatórios de Gestão Fiscal dez	
(10) meses após conclusão do exercício de 2015	140

ANEXO G – Dotação Inicial e Valor Empenhado para os Eixos do PAC, anos 2013 a 2015	141
ANEXO H – Critérios adotados pelo Índice de Transparência Linaburg-Madduell para avaliação do Fundo Soberano Brasileiro de 2016.....	142
ANEXO I – Competência para arrecadação dos impostos de cada Ente Federativo da União.....	143

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público surgiu como importante mecanismo disciplinador, para controle das finanças públicas, com objetivo principal de proporcionar o monitoramento político sobre o executivo (BURKHEAD, 1971). Logo, o Orçamento é um processo contínuo e dinâmico de planejamento, elaborado pelo Estado, para demonstrar os respectivos planos e programas de trabalho em determinado período, dessa maneira permite a gestão das finanças públicas, evitando a realização de gastos não previstos (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

Assim, a elaboração orçamentária é representada pelas ações de previsão e aprovação de recursos para um determinado exercício, a partir das propostas iniciais das unidades e órgãos hierárquicos executores, fornecendo os parâmetros para a devida gestão dos recursos públicos (Manual SIAFI, 1996).

Neste sentido, a imprecisão orçamentária afeta diretamente duas de suas quatro qualidades básicas que garantem a credibilidade do mesmo: o equilíbrio e a previsibilidade. Além de afetar indiretamente, outras duas qualidades: a compreensão e a vitalidade democrática (REZENDE e CUNHA, 2013). O desenvolvimento de orçamentos com resultados desequilibrados no tempo atual, compromete as administrações futuras de recursos (ALMEIDA; NEROSKY, 2006). Portanto, o orçamento público é ferramenta primordial na administração das finanças e recursos públicos, especialmente no que tange ao controle da dívida pública nacional (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

O monitoramento e avaliação de políticas públicas e programas governamentais se potencializou com a modernização da Administração Pública (GIACOMINI, 2011). Por conseguinte, pesquisadores têm se esforçado para modelar e explicar o processo decisório na estruturação e realização da despesa pública, ou seja, modelos que buscam explorar a execução orçamentária, bem como os anseios da sociedade (RYU, 2009).

Apesar do orçamento ser uma alocação com cunho político (ALMEIDA; NEROSKY, 2006) é preciso compreender, até que ponto, pode haver o equilíbrio entre técnica e a política nas decisões sobre o orçamento público (LINDBLOM, 1959). Logo, o planejamento é um dos instrumentos administrativos com mais notoriedade nos últimos anos (GIACOMONI, 2005).

Assim sendo, a abordagem ao tema, aplicação dos recursos públicos, pode ser dividida em desperdício ativo, em que a sua presença implica direta ou indiretamente, benefício para o tomador de decisões, a exemplo da corrupção nas aquisições públicas. Em contraste, há o desperdício passivo, que pode derivar de diferentes fontes, como por exemplo da ausência dos requisitos e competências necessárias, bem como a falta de incentivos para minimização dos custos (BANDIERA; PRAT; VALLETTI, 2009).

Neste sentido, as práticas de imposição de metas puramente numéricas, pode encorajar o uso de práticas duvidosas de contabilidade e consequentemente, reduzir o grau de transparência no orçamento governamental (MILESI-FERRETTI, 2000). Portanto, devem existir mecanismos de transparência da contabilidade pública, além da devida fiscalização dos limites (metas) por órgão independente, capaz de impor as sanções e penalidades necessárias aos infratores (INMAN, 1996), uma vez que o controle será sempre o primeiro problema de qualquer processo orçamentário (SCHICK, 2000).

Para o caso brasileiro, as necessidades de reforma do orçamento se justificam, pela prática de supervalorização da fase de execução orçamentária, em detrimento da fase de elaboração (REZENDE; CUNHA, 2013), em conjunto com os mecanismos responsáveis pela rigidez do orçamento público: as vinculações das receitas à determinadas despesas, além das despesas de execução obrigatória, que contribuem com o incrementalismo orçamentário, ou seja, a prática da elaboração orçamentária com base na reprodução de orçamentos passados, com ajustes marginais proporcionados por incrementos de recursos (GIACOMONI, 2011).

Assim, de acordo com Diamond (2007) é possível caracterizar economias de mercado emergentes (a exemplo do Brasil) como tendo alcançado o estágio de orçamento por programas, que visa organizar a atuação da administração pública em funções e programas de governo. Entretanto devem avançar para a implementação do orçamento por produtos e consequentemente, incorporar as reformas necessários para elaboração do orçamento voltado para o desempenho.

Em outras palavras, converter o processo orçamentário federal em processo baseado em resultados, com referências específicas ao uso de informações sobre desempenho para a devida orçamentação. Tal deficiência impede a utilização plena do orçamento para avançar na gestão dos respectivos orçamentos, e compromete a avaliação da eficiência das ações de governo.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivos Gerais

O adequado gerenciamento das finanças públicas pela administração central é fundamental para a devida execução de políticas e ações governamentais. Neste sentido, a existência de metodologias e estruturas para avaliação, torna-se essencial para a realização de estudos e relatórios consistentes sobre o tema. Assim, a existência de enquadramentos definidos para análise dos processos integrantes na gestão dos recursos públicos, permite a consideração abrangente dos procedimentos adotados para conduzir a sua respectiva gestão.

O presente estudo, objetiva identificar e introduzir uma metodologia capaz de avaliar o gerenciamento das finanças públicas realizado pelo Governo Federal brasileiro, para a sua posterior

execução. Assim, a adoção de uma estrutura consolidada na literatura para avaliação, visa identificar as possíveis lacunas e deficiências em sua condução. Além de permitir a orientação para os padrões recomendados, por órgãos internacionais para o gerenciamento das finanças públicas e possibilitar a comparação de maneira sistêmica com outras avaliações de mesma característica.

1.1.2 Objetivos Específicos

O presente estudo visa analisar a condução das principais etapas do processo orçamentário (elaboração, aprovação, execução e controle) pelo Governo Federal. Como a credibilidade do orçamento – ou seja, as projeções em face aos valores consolidados para receita e despesa orçamentária – a capacidade da União em gerenciar os respectivos bens, direitos, obrigações e dívidas, além da realização das projeções fiscais e macroeconômicas com o devido controle do orçamento por meio da elaboração de estratégias fiscais e orçamentárias condizentes com o planejamento econômico definido. Bem como, analisar a utilização de mecanismos capazes de realizar a contabilidade e a posterior prestação de contas de maneira alinhada aos procedimentos adotados internacionalmente.

Para que os respectivos mecanismos de controle interno e externo (auditorias por exemplo) e a transparência das finanças públicas possam ser realizados e avaliados (pela sociedade civil) de maneira sistemática. Em outras palavras, a avaliação da gestão das finanças públicas pelo Governo Federal brasileiro, contribui para o diagnóstico abrangente de sua condução, desde o processo de elaboração do planejamento orçamentário até o posterior controle na execução dos recursos públicos, contribuindo para o estabelecimento de um diálogo entre os agentes envolvidos (sociedade civil e administração pública).

2 JUSTIFICATIVA

O gerenciamento das finanças públicas deve fornecer subsídios ao Governo Federal brasileiro na execução das políticas públicas, estabelecidas no planejamento econômico realizado. Portanto a análise do cenário fiscal vigente da economia brasileira torna-se essencial para compreensão da necessidade da presente avaliação. Neste sentido, a tabela 1 demonstra a meta fiscal projetada na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) pela União para o exercício de 2015, vis-à-vis o resultado consolidado para o respectivo exercício, visando a compreensão da capacidade do Governo Federal em conduzir a política fiscal para a convergência das metas previamente definidas.

Tabela 1 – Meta Fiscal e valores consolidados, Brasil, 2015.

Discriminação	Meta Fiscal	Consolidado	R\$ bilhões
			Diferença em termos absolutos
I. Receita Primária	1.413,55	1.250,18*	370,45
II. Despesa Primária	1.298,88	1.150,27	140,18
III. Resultado Primário Governo Central (I-II)**	114,67	-116,66	231,32
IV. Resultado Primário Empresas Estatais Federais	0,00	-1,73	1,73
V. Resultado Primário Governo Federal (III+IV)	114,67	-118,39	233,05
VI. Resultado Nominal Governo Federal	-70,97	-513,90	442,92
VII. Dívida Líquida Governo Federal	1.196,24	2.136,89	940,65

*Descontando as transferências a Estados e Municípios por repartição de receitas de R\$ 215,758 bilhões obtém a Receita Líquida total de R\$ 1.034,42 bilhões

**Os valores R\$ 3,888 bilhões e R\$(-)5,558 bilhões correspondem ao ajuste metodológico e a discrepância estatística divulgados pelo Tesouro Nacional

Fonte: Anexo de Metas Fiscais - LDO 2015; Relatório Anual do Tesouro Nacional 2015.

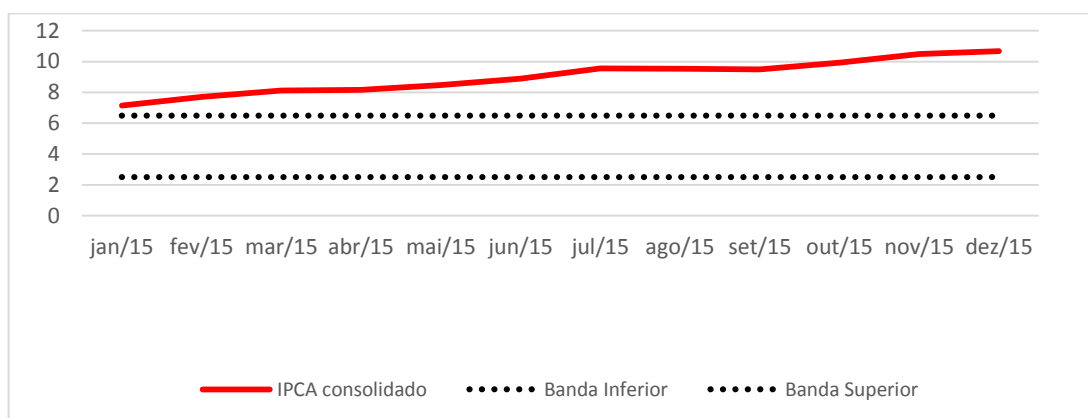
Logo, como destacado na tabela 1, o Resultado Primário do Governo Central em 2015, decorre¹ em partes, da frustração (aproximadamente R\$370 bilhões) nas receitas previstas que em conjunto com o pagamento de juros da dívida contribuíram para o descontrole do Resultado Nominal (déficit de R\$ 513,896 bilhões). Portanto, pode-se considerar que as metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não conseguiram se realizadas pelo Governo Federal brasileiro para o exercício de 2015.

Outro fator a ser considerado, a políticas monetária, se pauta no alcance pelo Banco Central do Brasil, da meta de inflação fixada pelo Conselho Monetário Nacional, como explicitado no Anexo VI

¹ Cabe destacar também o Resultado Primário das Empresas Estatais Federais que apresentou déficit de R\$ 1,7 bilhões.

– Objetivo das Políticas Monetária, Creditícia e Cambial 2015 integrante do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), a meta em questão, estabelecida para o ano de 2015 foi de 4,5% (com intervalo de tolerância de 2 pontos percentuais). Neste sentido, o gráfico 1, ilustra o comportamento da inflação em face a metas estabelecida para o período, avaliando a capacidade do Governo Federal, em cumprir a meta inflacionaria projetada para o ano de 2015.

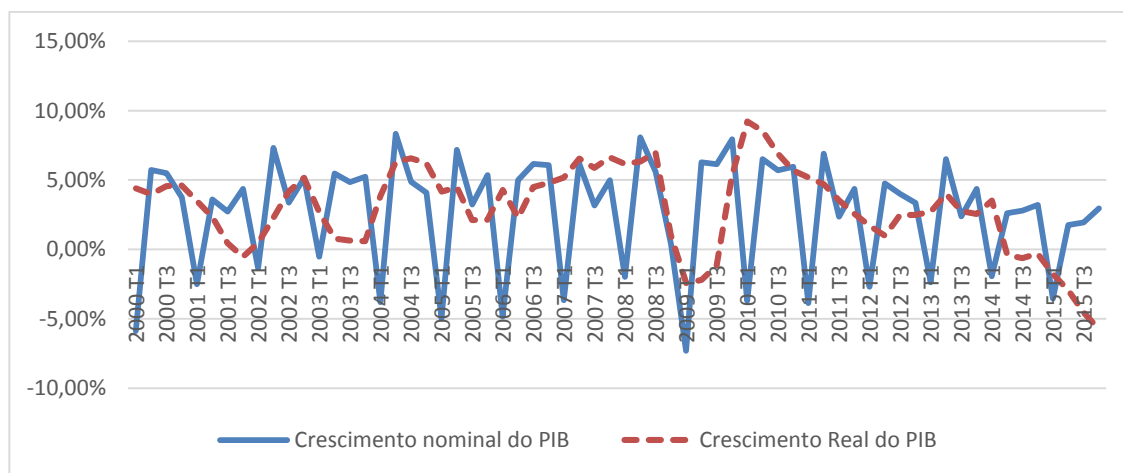
Gráfico 1– Meta Inflacionária, Brasil, 2015.



Fonte: IBGE.

Portanto, como observado, a meta inflacionária estabelecida para o período não foi alcançada no decorrer do exercício financeiro de 2015. A incapacidade em efetivar as metas de políticas fiscal e monetária, implica em um cenário de desconfiança dos agentes envolvidos com relação à condução das políticas econômicas previstas. Neste sentido, gráfico 2 ilustra o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) observado ao final do trimestre (em relação ao anterior) em termos reais e nominais, demonstrando o impacto da inflação para a economia brasileira para os anos 2000 a 2015.

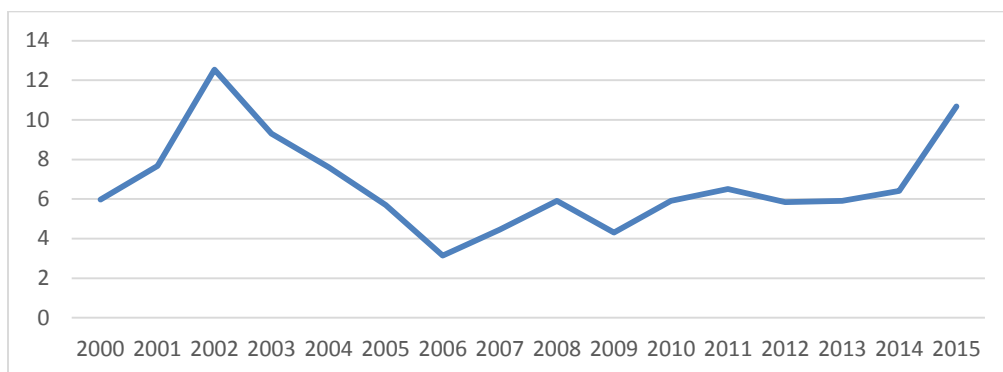
Gráfico 2 – Crescimento real e nominal (trimestral), Brasil, 2013 a 2015.



Fonte: Ipeadata.

Assim, a trajetória de crescimento (em termos reais) negativo, observado a partir do final do exercício de 2010 resulta da dificuldade do Governo Federal brasileiro em controlar a inflação no período, como mencionado. O gráfico 3 ilustra o curso do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplos (IPCA) acumulado, constatado ao final de cada exercício financeiro em questão, visando a análise de sua trajetória histórica, relativa aos anos de 2000 a 2015.

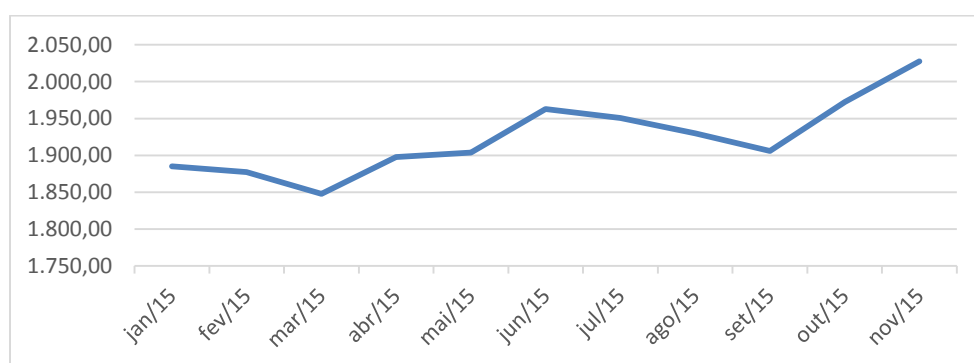
Gráfico 3 – IPCA consolidado para o período, Brasil, 2000 a 2015.



Fonte: IBGE.

Portanto, observa-se o crescimento do IPCA a partir do ano de 2009 conforme ilustrado no gráfico 3. Logo, o desarranjo fiscal, em conjunto com o descontrole inflacionário, resultou em um aumento na dívida líquida total da União no exercício² de 2015, como observado na no gráfico 4 (R\$ bilhões).

Gráfico 4 - Dívida Líquida Federal da União, 2015.



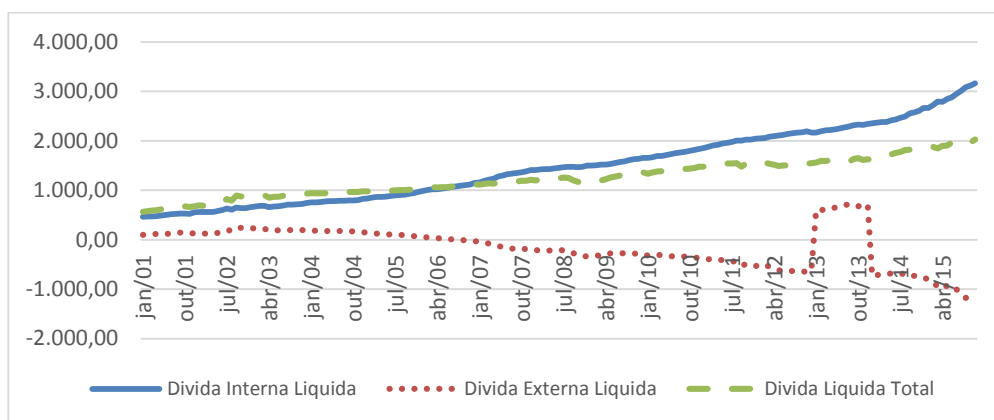
Fonte: Tesouro Nacional.

Assim, o crescimento nominal de aproximadamente 8% no ano (R\$ 1.885 bilhões para R\$ 2.027 bilhões) indica o impacto do desequilíbrio fiscal para a composição do endividamento do Governo

² Cabe destacar, que os dados relativos ao mês de dezembro de 2015 não foram disponibilizados pelo Tesouro Nacional, até a conclusão do presente estudo (dezembro de 2016).

Federal brasileiro, que caso analisada em uma perspectiva histórica mais ampla (relativa ao ano de 2001 a 2015) expõe a trajetória crescente da rubrica em questão para o período.

Gráfico 5 – Dívida Líquida Total da União, 2001 a 2015



Fonte: Tesouro Nacional.

Como poder ser observado no gráfico 5, o período analisado (2001 a 2015) apresenta um crescimento acelerado do endividamento da União, uma vez que passa de aproximadamente R\$ 564,45 bilhões para R\$ 2.027,51 trilhões (ou seja, um crescimento nominal de cerca de 388% no período). A Dívida Externa Líquida apresentou saldos negativos a partir³ do mês de setembro do ano de 2006 e contribuiu para amenização no resultado da Dívida Líquida Total do período.

Entretanto, o alto valor de endividamento aponta para a necessidade do aprimoramento na gestão dos recursos públicos, uma vez que os valores elevados comprometem a percepção dos agentes na capacidade do Governo Federal brasileiro em conduzir e gerenciar as políticas econômicas definidas.

Outro fator, que traduz a necessidade da avaliação do gerenciamento das finanças públicas da União, diz respeito a rigidez do orçamento público, ou seja, a obrigatoriedade de receitas vinculadas a despesas orçamentárias, bem como, as despesas de execução obrigatória, que reduz a flexibilidade do gestor público para a implementação e entrega de serviços. Assim, a tabela 2 identifica a proporção das despesas primárias obrigatórias, em face as discricionárias, para o exercício de 2015.

³ Exceto para o ano de 2013 que apresentou saldos positivos passando de cerca de R\$ (-) 619 bilhões para R\$ 603 bilhões de dezembro de 2012 a janeiro de 2013.

Tabela 2 – Despesas primárias discricionárias e obrigatórias, Brasil, 2015.

		R\$ bilhões
Despesas	Valores	Participação na despesa primária total (em %)
Discricionárias	85,65	7%
Min. da Saúde	30,39	3%
Min. do Des. Social	32,64	3%
Min. da Educação	44,75	4%
Demais	25,41	2%
Total Despesas Discricionárias	218,84	19%
Total Despesas obrigatórias	931,42	81%
Total Despesas Primárias	1.150,27	100%

Fonte: Relatório Anual do Tesouro Nacional 2015.

Portanto, de acordo com a tabela 2, pode-se concluir que o orçamento público brasileiro possui um elevado grau de despesas obrigatórias, ou seja aproximadamente 81% das despesas orçamentárias primárias estão instituídas nos dispositivos legais, como por exemplo a Constituição Federal. Além do elevado valor, cerca de 17% da receita primária arrecada (aproximadamente R\$ 215,758 bilhões de R\$ 1.250 bilhões) foi repassado aos Estados e Municípios por meio do mecanismo de repartição de receitas no mesmo período. Logo, o orçamento da União, caracteriza-se pela rigidez das alocações (receitas e despesas) instituídas por meio das leis vigentes, reduzindo a margem para o empenho discricionário das despesas, como por exemplo a realização de investimentos, contribuindo para a necessidade do aprofundamento sobre o tema.

2.1 Metodologia

O *Stocktaking Study of Public Financial Management Diagnostic Instruments* publicado em 2011, comissionado pela *Task Force on Public Financial Management* contém um estudo técnico da abrangência dos instrumentos, que implícita ou explicitamente, promovem um conjunto de padrões ou condutas para o devido gerenciamento dos recursos públicos. O relatório mencionado apresenta um mapeamento dos vários elementos integrantes dos sistemas de avaliação, identificando as diferenças e possíveis conflitos entre os padrões aplicados.

Os sistemas de avaliação do gerenciamento das finanças públicas, considerados no relatório mencionado são: *Fiscal ROSC*, *Open Budget Survey*, *CPFM-SAT*, *OECD Budget Practices e Procedures Database*). Neste sentido, a tabela 3 ilustra o quadro resumido dos sistemas de avaliação monitorados e da respectiva abrangência, de acordo com os 16 principais componentes para avaliação do gerenciamento das finanças públicas considerados pelo estudo mencionado.

Tabela 3 – Cobertura dos principais componentes dos instrumentos de avaliação do gerenciamento das finanças públicas.

Componente	PEFA	Fiscal ROSC	CPFM- SAT	IBP OBI	OECD BD
Estrutura legal para o gerenciamento de despesa	X	X	X		
Relações fiscais intergovernamentais	X	X	X		X
Relações entre governo e entidades não governamentais					
Cobertura do orçamento			X		
Análise da despesa			X		
Estrutura fiscal e programação financeira	X				
Elaboração do orçamento			X		X
Gerenciamento das receitas e administração de tributos		X			
Sistemas de tesouraria, gerenciamento de caixa e monitoramento da despesa					X
Contratos públicos e gerenciamento de ativos físicos			X		X
Controle interno e auditoria			X		X
Contabilidade, mensuração, relatos e registro do gerenciamento			X	X	X
Gerenciamento da dívida e garantias				X	
Auditoria externa					
Informação de desempenho					
Qualidade, capacidade, incentivos e gerenciamento do pessoal					

Legenda:

	Completo ou substancial	X	Parcial ou moderada		Pouco ou nenhum
--	-------------------------	---	---------------------	--	-----------------

Fonte: Stocktaking Study of PFM Diagnostic Instruments.

Como demonstrado pela tabela 3, os instrumentos PEFA e Fiscal ROSC apresentam padrões de abrangência similares, e contemplam maior quantidade de componentes, considerados completos ou substanciais, quando comparado aos demais. Portanto, escolha do método de avaliação utilizado no presente estudo, o *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA) elaborado pela colaboração de diferentes⁴ agências e programas, como por exemplo o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, decorre da metodologia de avaliação em questão, ter sido atualizada em 2016 com a inserção de novos parâmetros e componentes, possibilitando a avaliação para o caso brasileiro, com base nas recomendações mais recentes sobre o tema.

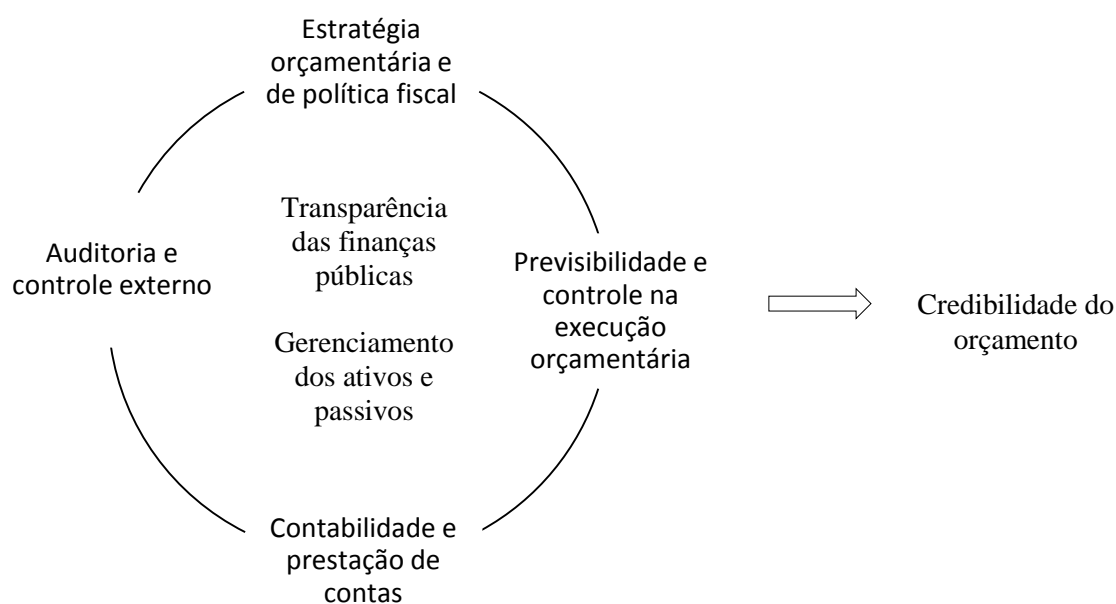
Além do estudo ter sido realizado⁵ para o caso brasileiro em 2009, a missão foi conduzida em resposta ao pedido do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão por meio de diálogo com o

⁴ Além dos Ministérios de Relações Exteriores da França, da Noruega e Suíça, bem como o Departamento para Desenvolvimento Internacional do Reino Unido.

⁵ A avaliação com base no PEFA framework, para o exercício de 2009 foi conduzida por Theo Thomas, Cem Dener, Joseph Kizito e Tarsilla Velloso sob gerência setorial de Nick Manning.

Banco Mundial. Os resultados obtidos na avaliação conduzida em 2009 estão dispostos, de maneira resumida, no anexo A do presente estudo, com vistas a permitir a comparação entre os diferentes resultados obtidos nos períodos distintos. A figura 2 demonstra a inter-relação dos sete (7) pilares elencados pelo PEFA como fundamentais para o gerenciamento das finanças públicas.

Figura 1 – Inter-relação dos sete pilares do gerenciamento das finanças públicas.



Fonte: PEFA framework

Os pilares identificados, orientam os processos a serem avaliados, e podem ser sintetizados em:

1. Credibilidade do orçamento: O orçamento do governo deve ser realista e implementado conforme planejado. Tal comprovação ocorre por meio da comparação entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas com os respectivos valores originalmente aprovados.
2. Transparência das finanças públicas: As informações sobre o gerenciamento das finanças públicas devem ser compreensíveis, consistentes e acessíveis aos interessados. A avaliação poder ser realizada, por meio da existência da classificação orçamentária consistente, transparência na totalidade das receitas e despesas orçamentárias registradas, incluindo as transferências intergovernamentais. Bem como, na publicidade das informações relativas ao desempenho na entrega de serviços públicos e acesso imediato às informações fiscais e documentos orçamentários.
3. Gerenciamento dos ativos e passivos: O gerenciamento dos ativos e passivos da União deve ser realizado de maneira eficiente, garantindo que os investimentos considerem o

- custo-benefício, existindo o registro dos ativos e identificando os possíveis riscos. As dívidas e garantias devem ser planejadas, aprovadas e monitoradas de maneira prudente.
4. Estratégia orçamentária e de política fiscal: As estratégias fiscal e de orçamento devem ser elaboradas de maneira condizente e com a devida consideração das políticas fiscal, planos estratégicos, e projeções macroeconômicas e fiscais estabelecidas.
 5. Previsibilidade e controle na execução orçamentária: O orçamento deve ser implementado com um padrão de sistemas de controle efetivos, processos e fiscalização interna, garantindo que os recursos são arrecadados e utilizados conforme planejado.
 6. Contabilidade e prestação de contas: Registros precisos e confiáveis devem ser mantidos, para a elaboração de informações relevantes deverão para respectiva disseminação em momentos oportunos, como tomadas de decisões, gerenciamento público e prestações das contas.
 7. Auditoria e controle externo: As finanças públicas devem ser revisadas de maneira independente, e as respectivas recomendações de melhorias a serem implementadas pelo executivo acompanhadas por órgão de controle externo.

Logo, o propósito de um gerenciamento das finanças públicas eficiente é de garantir que as políticas governamentais sejam implementadas conforme planejado e alcancem os objetivos estabelecidos, fornecendo os elementos necessários para resultados orçamentários e fiscais, como:

- I. Disciplina fiscal agregada: Resultado do controle efetivo do orçamento em sua totalidade e gerenciamento de riscos fiscais.
- II. Alocação estratégica de recursos: Envolve o planejamento e execução do orçamento, de acordo com as prioridades do governo, visando alcançar os objetivos estratégicos.
- III. Entrega eficiente de serviços: Requer que a utilização das receitas orçamentárias visando alcançar os melhores níveis de serviços públicos, de acordo com os recursos disponíveis.

Portanto, o PEFA fornece uma estrutura para avaliar e relatar as possíveis vulnerabilidades no gerenciamento das finanças públicas, por meio de indicadores quantitativos, ou seja, de acordo com os parâmetros avaliados, são consideradas notas de A (para resultados satisfatórios) até D (resultados aquém do estabelecido).

Neste sentido, os sete (7) pilares supracitados incorrem em 31 indicadores - contendo os respectivos subitens para avaliação geral do parâmetro em questão - a metodologia para compilação das dimensões múltiplas e o respectivo método de pontuação utilizado, de acordo com o orientado pelo enquadramento PEFA, são:

A. Método 1 (M1): Tal método é utilizado para indicadores multidimensionais, em que o fraco desempenho em uma dimensão influencia o bom desempenho das demais no mesmo indicador, ou seja, tal método é aplicado quando a existência um “elo fraco” nas dimensões do indicador em questão, impacta as demais.

B. Método 2 (M2): A pontuação agregada do indicador é obtida por média⁶ aproximada das notas das dimensões individuais de cada indicador. A utilização de tal método é aplicada aos indicadores multidimensionais, em que uma pontuação baixa de uma dimensão não compromete o impacto de uma nota maior em outra, do mesmo indicador.

O presente estudo, abrange a elaboração e execução dos instrumentos definidores das metas e diretrizes para formulação da Proposta de Lei Orçamentária (PLOA) e o seu respectivo sancionamento em Lei Orçamentária Anual (LOA), após a devida avaliação do Poder Legislativo. Ou seja, abrange entre outros dispositivos, o Plano Plurianual (PPA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), elaborados pelo Governo Federal brasileiro.

Para o caso da União, a responsabilidade do orçamento e da gestão financeira é dividida entre a Casa Civil e os Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão, bem como pelo Ministério da Fazenda. Em especial, cabe a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) a formulação do Orçamento Geral da União (OGU), composto pelo Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, além do Orçamento de Investimento das empresas estatais ou sociedades mistas⁷. Enquanto a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é responsável pela programação financeira, após o devido sancionamento da LOA.

Assim o presente estudo considera o Orçamento de Seguridade Social e Fiscal, uma vez que o pela característica do Orçamento de Investimentos, em que empresas estatais podem se financiar com recursos próprios, bem como, pela prática do Governo Federal em analisar tal orçamento, de maneira segregada.

⁶ A metodologia de avaliação PEFA, fornece uma tabela com a conversão das pontuações para a obtenção da respectiva média.

⁷ Em que o Governo Federal detenha maioria acionária com direito a voto.

3 DESENVOLVIMENTO

O desdobramento do presente estudo, apresenta a estrutura indicada pelo *PEFA framework*. Neste sentido, os sete (7) pilares mencionados indicam os 31 parâmetros considerados para avaliação do gerenciamento das finanças públicas.

3.1 Credibilidade do orçamento (Pilar-I)

Conforme mencionado, o Pilar-I tem por objetivo avaliar a capacidade do Governo Federal brasileiro em projetar os valores integrantes na despesa e receita orçamentária a serem realizados para o exercício financeiro.

3.1.1 Resultado da despesa agregada (PI-1)

A extensão em que o resultado das despesas agregadas reflete os valores previamente estabelecidos no orçamento determina a capacidade da administração pública em planejar, e posteriormente executar as políticas e ações públicas determinadas. A imprecisão orçamentária pode comprometer a capacidade do Governo Federal em executar a agenda econômica planejada para o período. Neste sentido, para o caso brasileiro, a análise dos desvios na despesa agregada tem por base a classificação funcional⁸ dos Orçamentos⁹ Fiscal e da Seguridade Social, incluindo a rubrica Reserva de Contingência.

A tabela 4 exhibe os valores (agregados) estimados (dotação inicial) e empenhados para o orçamento público, visando analisar a precisão das estimativas do Governo Federal para os três últimos exercícios fiscais consolidados (2013, 2014 e 2015), conforme disposto na equação 1 (o anexo B contém as rubricas que integram a classificação orçamentária por função econômica, e os respectivos valores observados para o período).

O cálculo¹⁰ da variação agregada, em termos percentuais, segue:

$$variação\ agregada_{total} = \left(\left| \frac{\sum_{i=1}^n valor\ realizado}{\sum_{i=1}^n valor\ projetado} - 1 \right| \right) \times 100 \quad (1)$$

*n corresponde a cada uma das funções orçamentárias, como exposto no anexo B

⁸ Como função, entende-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público, ou seja cada atividade, projeto e operação especial identificará a respectiva função as quais estão vinculadas.

⁹ Exclui-se o Orçamento de Investimentos, pois como se trata do orçamento das empresas estatais e sociedades mistas, em que o Governo Federal possui maioria com direito a voto, compreende-se que as mesmas possuem receitas e despesas próprias e devem ser analisadas separadamente.

¹⁰ Cálculo derivado do PEFA framework, material complementar exemplificado no anexo B.

Tabela 4 – Variação da despesa agregada, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Dotação Inicial	Empenhado	R\$ bilhões
			Percentual (%)
Total 2013	2.122,056	1.930,403	89,13%
Total 2014	2.351,600	2.308,335	96,86%
Total 2015	2.846,044	2.382,043	82,81%

Fonte: SIGA Brasil.

Como observado na tabela 4, o valor de fato empenhado esteve entre 85% e 115% do valor inicialmente previsto, em ao menos dois (2013 e 2014) dos três últimos exercícios fiscais considerados. Logo, houve relativa imprecisão orçamentária para o período, uma vez que de acordo com o PEFA, o ideal seria a variação entre 95% e 105% do valor originalmente projetado.

O destaque para o ano último exercício financeiro consolidado (2015), faz-se necessário, uma vez que a variação em termos agregados foi de 17,19%, ou seja, apenas 82,81% do valor estimado (dotação inicial) se traduziu em empenho. As funções Encargos Especiais, em que se empenhou aproximadamente R\$ 416,31 bilhões a menos do previsto, Saúde (R\$ 10,7 bilhões a menos) e Administração (R\$ 9,36 bilhões a menos) foram as maiores variações, em termos absolutos para o ano 2015. Cabe mencionar também, que para o referido ano (2015) a função Previdência Social foi responsável pelo empenho de R\$11,34 bilhões a mais do valor inicialmente orçado.

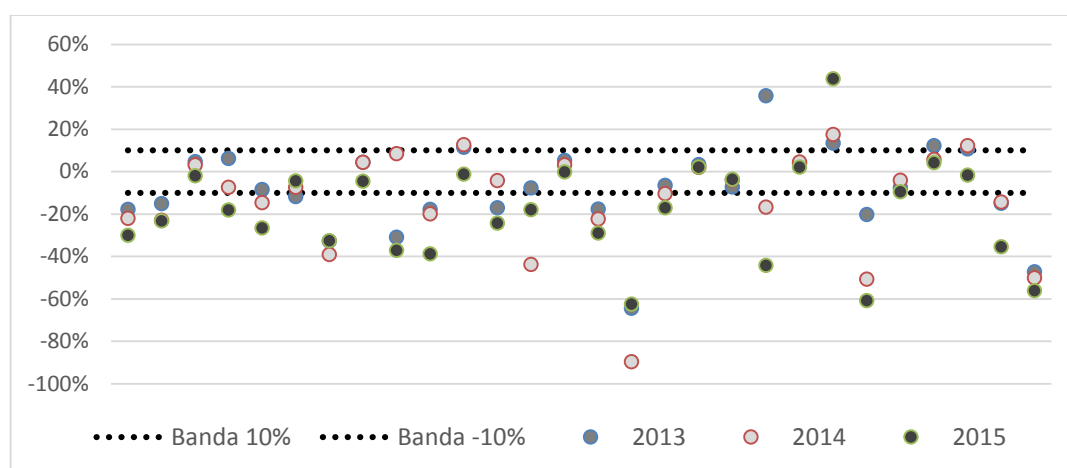
Tabela 5 – Avaliação do Pilar I-1 (Credibilidade do Orçamento).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PI-1 Resultado da despesa agregada	Resultado da despesa agregada (empenho) variou entre 10% e 15% do valor previsto (dotação inicial) para dois (2013 e 2014) dos três exercícios financeiros analisados, valor considerado alto, de acordo com o PEFA	C

Fonte: Elaborado pelo autor.

Uma vez que a tabela 5 ilustra os valores para a despesa orçamentária em termos agregados, o gráfico 6 analisa o comportamento dispersivo das funções orçamentárias (contidas no anexo B) empenhadas, preservando os sinais de cada variação em particular, demonstrando a variação relativa de cada item integrante da despesa orçamentária em particular (de acordo com a classificação funcional).

Gráfico 6 –Variação relativa ajustada para os anos 2013,2014 e 2015.



Fonte: SIGA Brasil.

O gráfico 6 indica que o comportamento dos desvios de cada rubrica em particular demonstra uma relativa dispersão em relação aos valores inicialmente previstos. A exemplo da rubrica Habitação que apresenta valores empenhados menores aos previstos (como, para o ano de 2015 cujo o empenho correspondeu a apenas 10% do determinado). Assim, os desvios ilustram a dificuldade do Governo Federal em prever o comportamento das despesas para as diferentes rubricas em particular do orçamento.

A classificação da despesa empenhada para o ano de 2015 por ordem de importância (maiores valores) visa a análise de sua característica, ou seja, as principais rubricas responsáveis pela maioria da despesa orçamentária (de acordo com a classificação funcional). Para fins de verificação, destaca-se as cinco principais funções e agregam-se as demais, conforme ilustrado na tabela 6.

Tabela 6 - Despesa empenhada por ordem de importância, Brasil, 2015.

Função	Empenhado 2015	R\$ bilhões
		Participação na despesa (em %)
Encargos Especiais	1.299,09	55%
Previdência Social	541,22	23%
Educação	103,78	4%
Saúde	102,09	4%
Assistência Social	73,23	3%
Demais	262,63	11%

Fonte: SIGA Brasil.

Como observado na tabela 6, a principal função de despesa para o ano de 2015, Encargos Especiais (as despesas agregadas na rubrica em questão podem ser observadas em detalhes no anexo C), responsável por aproximadamente 55% do total e englobam as despesas que não podem ser associadas a um bem ou serviço gerado no processo produtivo corrente, como por exemplo dívidas,

ressarcimentos, indenizações e afins, representando, uma agregação neutra (Manual Técnico de orçamento, 2016).

Em conjunto com a função Previdência Social, ambos são responsáveis por 78% das despesas orçamentárias totais, o que indica o alto nível de concentração dos gastos, uma vez que duas das vinte e oito funções estabelecidas, correspondem a maioria absoluta dos valores empenhados para o exercício fiscal de 2015.

3.1.2 Resultado na composição da despesa (PI-2)

➤ Resultado na composição da despesa de acordo com a classificação funcional (PI-2.1)

A mensuração da diferença entre o orçamento previamente aprovado e o resultado estabelecido ao final do exercício financeiro, com a ponderação do impacto de cada rubrica em particular é fundamental para a devida compreensão dos desvios ocorridos no orçamento de maneira abrangente, ou seja, considerando a variação de cada rubrica em particular.

Assim, os cálculos para este indicador incluem um ajuste para remover os efeitos das mudanças na despesa agregada, alcançado ao se ajustar o resultado do orçamento pela diferença proporcional entre a dotação inicial, o valor empenhado e o resultado total da despesa. O cálculo¹¹ da variação na composição (VC), com base na classificação funcional da despesa orçamentária segue:

$$VC_{parcial} = \sum_{i=1}^n \left[\left| \frac{\text{empenhado} - \left(\frac{\text{dotação inicial}_n \times \sum_{i=1}^n \text{empenhado}}{\sum_{i=1}^n \text{dotação inicial}} \right)}{\left(\frac{\text{dotação inicial}_n \times \sum_{i=1}^n \text{empenhado}}{\sum_{i=1}^n \text{dotação inicial}} \right)} \right| \right] \times 100 \quad (2)$$

Ora:

$$\text{orçamento ajustado} = \frac{\text{dotação inicial}_n \times \sum_{i=1}^n \text{empenhado}}{\sum_{i=1}^n \text{dotação inicial}} \quad (3)$$

Então:

$$VC_{parcial} = \sum_{i=1}^n \left(\left| \frac{\text{empenhado} - \text{orçamento ajustado}}{\text{orçamento ajustado}} \right| \right) \times 100 \quad (4)$$

Se:

$$\text{desvio relativo} = \text{empenhado} - \text{orçamento ajustado} \quad (5)$$

Ou em termos absolutos:

$$\text{desvio absoluto} = |\text{empenhado} - \text{orçamento ajustado}| \quad (6)$$

Logo¹²:

$$VC_{parcial} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{desvio absoluto}}{\sum_{i=1}^n \text{orçamento ajustado}} \times 100 \quad (7)$$

¹¹ Cálculo derivado do PEFA framework.

¹² Em que n corresponde a respectiva rubrica da despesa utilizada para cálculo na composição da despesa

Assim, a tabela 7 representa o cálculo resumido pela equação 7, com base nos dados das respectivas dotações iniciais e valores empenhados utilizados no cálculo para variação agregada, disponíveis no anexo B, para os três últimos exercícios fiscais consolidados 2013, 2014 e 2015.

Tabela 7 – Composição da despesa orçamentária, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Orçamento ajustado	Desvio na composição	R\$ bilhões
			Composição da despesa
2013	1.930,40	214,25	11,10%
2014	2.308,3	120,2	5,21%
2015	2.382,04	316,05	13,27%

Fonte: SIGA Brasil.

O desvio na composição da despesa foi maior que 10% em ao menos dois (2013 e 2015) dos três últimos exercícios fiscais analisados como exposto na tabela 7. De acordo com o PEFA a variação ideal é de até 5% em dois dos três últimos exercícios considerados. Corroborando assim, com a hipótese de relativo grau de imprecisão das despesas orçamentárias previstas, ou seja, a incapacidade de se implementar as despesas contempladas no orçamento fiscal conforme previsto pelo Governo Federal.

➤ Resultado da composição da despesa de acordo com a classificação econômica (PI-2.2)

A variação na composição da despesa, de acordo com a classificação econômica, segue o mesmo cálculo exposto na equação (7), entretanto, utiliza diferente nível de agregação orçamentária, a classificação econômica da despesa orçamentária.

Neste sentido, o Manual Técnico do Orçamento de 2016 (MTO) classifica a despesa em duas categorias econômicas: despesas correntes, as que não contribuem, diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital (sendo elas, Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes) e despesas de capital, as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital (Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização/Refinanciamento da Dívida). A tabela 8 ilustra os valores observados na despesa orçamentária de acordo com a classificação econômica, relativas aos exercícios de 2013 a 2015.

Tabela 8- Dotação inicial e valor empenhado da classificação econômica da despesa orçamentária, Brasil ,2013 a 2015.

Grupo Natureza de Despesa	Dotação inicial 2013	Empenhado 2013	Dotação inicial 2014	Empenhado 2014	R\$ bilhões	
					Dotação inicial 2015	Empenhado 2015
Pessoal e Encargos Sociais	225,98	221,98	242,00	239,42	256,87	256,46
Juros e Encargos da Dívida	152,89	141,71	189,47	170,55	225,25	208,36
Outras Despesas Correntes	858,64	854,23	949,66	957,72	1.050,76	1.053,59
Investimentos	86,56	66,70	81,41	56,01	83,09	37,57
Inversões Financeiras	62,86	69,06	75,83	76,09	93,29	72,19
Amortização/ Refinanciamento da Dívida	747,17	576,74	812,48	808,54	1.131,35	753,87
Total despesas	2.134,09	1.930,40	2.350,85	2.308,34	2.840,60	2.382,04

Fonte: SIGA Brasil.

Assim, após o cálculo indicado na equação (7) com base nos valores observados na tabela 8, obtém-se os valores para a composição na variação da despesa orçamentária, conforme ilustrado na tabela 9.

Tabela 9 - Composição da despesa, de acordo com classificação econômica, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Orçamento ajustado	Desvio absoluto	R\$ bilhões
			Composição na variação
2013	1.930,40	221,43	11,47%
2014	2.308,34	78,84	3,42%
2015	2.382,04	465,97	19,56%

Fonte: SIGA Brasil.

A composição na variação da despesa por categoria econômica foi maior que 10% em dois (2013 e 2015) dos três últimos exercícios fiscais considerados, como ilustrado na tabela 9, contribuindo para a hipótese de relativa imprecisão das projeções financeiras, uma vez que o recomendado pelo PEFA segue os padrões considerados no item PI-2.1, ou seja a variação ideal é de até 5% dos valores inicialmente previstos para dois (2) dos três (3) exercícios considerados.

➤ Despesas da reserva de contingência (P-I.2.3)

A inclusão de valores capazes de permitir que eventos imprevistos possam ser provisionados, é fundamental para garantir que o Governo Federal possa absorver choques imprevisíveis às finanças públicas (como desastres naturais, por exemplo). Neste sentido, para o caso brasileiro, o art. 5 da Lei

Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabelece que a LOA deve conter a reserva de contingência, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. A tabela 10 representa a dotação inicial e o valor empenhado para os exercícios fiscais 2013 a 2015, pelo Governo Federal, mensurando o montante da reserva de contingência, de fato, empenhado como despesa orçamentária.

Tabela 10 - Variação da reserva de contingência, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Dotação Inicial	R\$ bilhões
		Empenhado
2013	2.276,50	0
2014	2.488,85	0
2015	2.982,34	0

Fonte: SIGA Brasil.

Conforme observado na tabela 10, o valor empenhado da reserva de contingência foi menor de 3% do orçamento original, em especial se observa que não houve valor despendido relacionado a reserva de contingencia para os exercícios fiscais em questão.

Tabela 11 - Avaliação do Pilar I-2 (Resultado na composição da despesa).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PI-2.1 Resultado na composição da despesa por função orçamentária	A variação na composição da despesa segundo a classificação funcional orçamentária esteve entre 5% e 10% em, ao menos, dois dos três últimos exercícios analisados (ideal até 5% de acordo com o PEFA)	B
PI-2.2 Resultado na composição da despesa por categoria econômica	A variação na composição da despesa de acordo com a categoria econômica esteve entre 10% e 15% em, ao menos, dois dos três últimos exercícios consolidados (ideal variação até 5% de acordo com o PEFA)	C
PI-2.3 Despesas das reservas de contingência	As despesas empenhadas das reservas de contingência foram menores que 3% do orçamento total aprovado	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.1.3 Resultado da receita (PI-3)

➤ Resultado da receita agregada (PI-3.1)

A capacidade da administração pública em projetar os valores a serem arrecadados por meio das receitas orçamentárias de maneira consistente, ou seja, próximas aos valores de fato arrecadados é fundamental para garantir o fluxo financeiro projetado para o exercício.

Neste sentido, para determinar a variação da receita orçamentária realizada em relação a projetada para os exercícios de 2013 a 2015, o cálculo¹³, segue o disposto na equação 1 (as rubricas integrantes a receita orçamentária podem ser observados no anexo D, que visa analisar a importância de cada receita em particular em relação ao valor arrecadado total).

Tabela 12 - Receita orçamentária prevista e consolidada, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Receita Projetada	Receita Consolidada	R\$ bilhões
			Projetada sobre consolidada (em %)
2013	2.174,65	1.893,61	87,1%
2014	2.392,13	2.238,56	93,6%
2015	2.878,83	2.748,41	95,5%

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal.

Neste sentido, de acordo com o PEFA, o ideal (para obtenção da pontuação A) é que a receita agregada consolidada varie entre 97% e 106% do valor estimado inicialmente¹⁴. Assim, cabe destacar a elevada frustração das receitas observada para o exercício de 2013 observado na tabela 12, em que apenas 87,1% da receita prevista se realizou de fato, o que pode contribuir para um potencial desequilíbrio fiscal.

➤ Resultado na composição da receita (PI-3.2)

A avaliação da composição na receita, é análoga ao cálculo demonstrado na equação (7) e visa capturar a precisão das previsões das receitas em cada categoria em particular, conforme planejado, para os exercícios de 2013 a 2015, como demonstrado na tabela 13.

Tabela 13 – Composição na variação da receita orçamentária, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Receita ajustada	Desvio absoluto	R\$ bilhões
			Composição na variação
2013	1.893,61	304,29	16,07%
2014	2.238,56	133,81	5,98%
2015	2.748,41	437,38	15,91%

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal.

Portanto, o cálculo da composição na variação ilustrado pela tabela 13, permite concluir que o resultado, quando ponderado pelos desvios de cada rubrica em particular, apresenta um maior grau de imprecisão, indicando que o resultado obtido, em termos agregados, pode ser realizado por meio

¹³ Os valores utilizados são os contidos no Portal da Transparência do Governo Federal, uma vez que os dados referentes a receita orçamentária para o ano de 2015 não foi disponibilizado no portal SIGA Brasil, utilizado majoritariamente como base de dados para o presente estudo.

¹⁴ Para obtenção de nota B a variação deve estar entre 94% e 112%, em ao menos dois dos três últimos exercícios analisados.

da compensação dos diferentes desvios, ou seja a superestimação ou subestimação das rubricas tende a convergir para o resultado. Assim, conforme recomendado pelo PEFA, a variação na composição desejada¹⁵ é de menos que 5%, no mínimo para dois (2) dos três (3) exercícios analisados. Logo, considera-se que houve uma variação considerável dos valores projetados para as receitas tributárias arrecadadas.

Tabela 14 – Avaliação do Pilar I-3 (Resultado da Receita).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PI-3.1 Resultado da receita agregada	De acordo com o PEFA, a receita total arrecadada deve constar entre 97% e 106% do valor inicialmente previsto. Entretanto, a variação observada esteve entre 92% e 116% em dois dos três exercícios observados	C
PI-3.2 Resultado na composição da despesa	A variação na composição da receita deve ser menor que 5% de acordo com o PEFA, porém a variação observada corresponde a mais que 10% em ao menos dois dos três exercícios analisados	D

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2 Transparência das finanças públicas (Pilar-II)

Conforme mencionado, as informações disponibilizadas sobre as finanças públicas e o seu respectivo gerenciamento realizado pela União é fundamental para garantir a transparência e a fiscalização dos interessados.

3.2.1 Classificação do orçamento (PII.4)

A classificação orçamentária eficiente permite o rastreamento das transações financeiras no processo orçamentário, em todas as suas respectivas etapas (da elaboração a execução), sem que haja a necessidade de concatenação dos dados em questão para a devida análise.

Neste sentido, o Governo Federal brasileiro define as receitas orçamentarias como os recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público, sendo classificadas inicialmente seguindo os critérios: natureza de receita, indicador de resultado primário, fonte, destinação de recursos e esfera orçamentária e diferem entre si, pela forma de agregação das respectivas rubricas objetivando facilitar a gestão financeira. (Manual Técnico de Orçamento 2016).

¹⁵ Para obtenção de pontuação B e C deve-se obter uma variação de até 10% e 15% respectivamente, em ao menos dois dos três exercícios apurados.

A atual classificação funcional da despesa foi instituída pela portaria nº 42 de 1999 divulgada por meio do Diário Oficial da União (DOU) em que são estabelecidas 28 funções primárias e 109 subfunções, com o intuito de direcionar as áreas para alocação das despesas orçamentárias, como por exemplo: saúde e educação (a relação completa das funções orçamentárias, constam no anexo B).

As referidas classificações, tanto para despesa quanto receita orçamentária possuem uma estrutura de codificação característica para o devido registro, que proporcionam a extração das informações de forma simples e transparente em consonância com as normas de Classificação das Funções do Governo (COFOG) estabelecida pela Organização das Nações Unidas (ONU).

Portanto, a classificação orçamentária do governo brasileiro é consistente com os padrões recomendados por órgãos internacionais, se alinhando às práticas e normas de gestão financeira pública, permitindo a avaliação dos parâmetros em um contexto global.

Tabela 15 – Avaliação do Pilar II-4 (Transparência das finanças públicas).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-4 Classificação do orçamento	As classificações orçamentárias para a formulação e execução do orçamento da União são consistentes e alinhadas às metodologias e recomendações internacionais (GFS, COFOG por exemplo)	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.2 Documentação orçamentária (PII.5)

A proposta orçamentária e os respectivos documentos elaborados pelo Poder Executivo para o exercício fiscal objeto, deve ser enviada para análise e posterior outorga do Poder Legislativo. Assim, o conjunto de documentos orçamentários anuais visa permitir um panorama completo das previsões fiscais, propostas orçamentárias, bem como reprogramações financeiras. Neste sentido, com objetivo de analisar a abrangência das peças orçamentárias para o caso da União, os seguintes critérios, devem ser cumpridos.

1. Previsão do déficit ou superávit do resultado fiscal

O Volume I do PLOA contém uma sessão denominada Resultado Primário e Nominal em que constam os demonstrativos dos resultados primário e nominal do Governo Central, com as principais discriminações, como por exemplo receita primária, despesa primária, resultado primário (regime orçamentário), para o orçamento reprogramado do exercício corrente e dois anos subsequentes.

2. Resultados orçamentários dos anos anteriores apresentados sob mesmo formato da proposta orçamentária

A sessão Resultado Primário e Nominal contém os demonstrativos dos resultados primário e nominal do Governo Central para os dois últimos exercícios financeiros consolidados, sob mesmo formato dos demais exercícios.

3. Orçamento fiscal do ano corrente apresentado sob mesmo formato da proposta orçamentária

O PLOA, contém a proposta orçamentária enviada pelo Poder Executivo ao legislativo que, após discussão e caso necessário, alterações (conforme o estabelecido nos dispositivos legais) é sancionada como Lei Orçamentária Anual (LOA). A LOA, deve ser elaborada de forma compatível com o plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4. Dados orçamentários resumidos relativos a despesa e receita orçamentária, incluindo os dados dos anos anteriores e corrente além das reprogramações orçamentárias em detalhes

A proposta orçamentária (PLOA), contém os quadros consolidados da receita e despesa, resultado primário e nominal, serviço da dívida contratual e mobiliária, fontes de financiamento das despesas do orçamento da Seguridade Social, bem como as ações da Seguridade Social para o ano objeto, referentes aos dois últimos exercícios financeiros consolidados e ao ano corrente (orçamento reprogramado) além das estimativas para o exercício subsequente.

5. Financiamento do déficit público e sua composição antecipada

O volume I do PLOA contempla a composição da dívida pública federal (interna e externa), bem como os valores estimados para o respectivo financiamento das despesas integrantes¹⁶ do OGU. As receitas totais estimadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, incluem a receita proveniente da emissão de títulos destinada ao refinanciamento da dívida pública federal (interna e externa) além das despesas que contemplam os valores para refinanciamento da dívida pública federal.

6. Pressupostos macroeconômicos, incluindo ao menos estimativas do Produto Interno Bruto (PIB), inflação, taxa de juros e taxa de câmbio

As informações complementares do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) contemplam os pressupostos macroeconômicos e parâmetros estimados utilizados na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) como por exemplo: as variações real e nominal do PIB, da taxa de juros SELIC, do IGPI-DI, IPCA e do INPC, bem como a média da taxa de câmbio do dólar americano, para o exercício corrente e subsequente.

¹⁶ Despesas relativas ao Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento.

7. Estoque da dívida, incluindo ao menos, detalhes do começo do ano fiscal corrente e de acordo com padrões compatíveis internacionalmente

As informações relativas ao estoque e arrecadação da Dívida Ativa da União (DAU) pode ser encontrado no anexo II da seção Informações Complementares do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) contemplando o último exercício financeiro consolidado, bem como o valor reprogramado para o ano corrente e as estimativas para o exercício subsequente.

8. Ativos financeiros, incluindo ao menos detalhes do início do ano fiscal corrente, apresentado de acordo com as metodologias internacionais

A referida seção do Projeto de Lei Orçamentária (PLOA), Resultado Primário e Nominal inclui informações a respeito do Fundo Soberano do Brasil, responsável entre outras atividades por viabilizar os investimentos no Brasil e no exterior, para os dois últimos exercícios financeiros consolidados, além do ano corrente e para o exercício subsequente.

9. Informação resumida do risco fiscal, incluindo a contenção de passivos como garantias e as contingências obrigatórias incorporadas a estrutura de instrumentos de financiamento

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deverá conter o Anexo de Riscos Fiscais, com as avaliações dos passivos contingentes e demais riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como, informar as providências a serem tomadas, caso tais cenários se concretizem. A elaboração dos conceitos e regras sobre provisões, contingências passivas e ativas, utilizados para elaboração do referido Anexo de Riscos Fiscais estão em consonância com os procedimentos utilizados internacionalmente.

10. Explicações das implicações orçamentárias de novas políticas, iniciativas e principais novos investimentos públicos, contendo as estimativas dos impactos orçamentários de tais mudanças

As ações estabelecidas nas peças orçamentárias, integrantes no orçamento público podem ser apresentadas pelo Poder Executivo juntamente com a documentação orçamentária, porém não há a obrigatoriedade legal da realização das estimativas e impactos.

11. Documentação das previsões fiscais de médio prazo.

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento governamental que define as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital (e outras destas decorrentes) relativas aos programas de duração continuada (quatro anos) com o objetivo de viabilizar a gestão e implementação de políticas públicas.

12. Apreciação da despesa fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal trata da renúncia da receita (despesa fiscal) e dispõe que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que suceda em renúncia de receita, deverá estar obrigatoriamente acompanhada da respectiva estimativa do impacto orçamentário, relativo ao exercício financeiro em que deva iniciar sua vigência, bem como para os dois (2) exercícios posteriores.

Tabela 16 – Avaliação do Pilar II-5 (Documentação Orçamentária).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-5 Documentação orçamentária	A documentação orçamentária do Governo Federal abrange a maioria dos elementos necessários, com exceção para as explicações do impacto de novas políticas públicas	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.3 Operações externa aos relatórios financeiros do Governo Federal (PII.6)

➤ Despesas externas aos relatórios financeiros (PII.6.1)

A extensão das despesas consideradas extra orçamentárias deve ser monitorada pela Administração Pública, uma vez que constituem desembolsos financeiro, apesar de não integrarem os relatórios financeiros do governo. Neste sentido, a tabela 17 dispõe as despesas¹⁷ extra orçamentárias do Governo Federal brasileiro, ou seja, não previstas pelo OGU, consolidadas nos três últimos exercícios fiscais (2013,2014 e 2015) ilustrando a proporção dos valores em relação ao total empenhado no orçamento.

Tabela 17 - Valores realizados dos subsídios implícitos e outras despesas extra orçamentárias para os anos 2013 a 2015.

Ano	Subsídios implícitos e outras despesas extra orçamentárias	Total das despesas orçamentárias	R\$ bilhões Participação das despesas orçamentárias (em %)
2013	8,17	1.930.403	0,42%
2014	5,88	2.308.335	0,25%
2015*	7,68	2.382.043	0,32%

*Valor provisório

Fonte: Orçamento da União, Exercício Financeiro 2016.

Os valores empenhados para o período indicam que as despesas extra orçamentárias não correspondem a uma parte significativa das despesas totais, uma vez que representa menos que 1% das despesas orçamentárias totais do orçamento considerado no período, como ilustrado pela tabela 17. Os fatores considerados não orçamentários também integram a apuração do resultado primário, e estão de acordo com a metodologia exposta no Government Finance Statistics Manual (GFSM) desenvolvido pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) em 2014. Portanto, a LOA compreende ampla abrangência do orçamento e das estatísticas fiscais por parte do Governo Federal.

¹⁷A exemplo do resultado líquido (diferença entre desembolsos e amortizações) de determinados empréstimos concedidos pela União, que conforme metodologia aplicada, são considerados não financeiros, a exemplo do custo de fabricação de cédulas e moedas pelo Banco Central e os subsídios implícitos aos Fundos Constitucionais (Brasil. Orçamento Cidadão, 2015).

➤ Receitas externas aos relatórios financeiros (PI-6.2)

A extensão das receitas recebidas pelas unidades orçamentárias e extra orçamentárias deve ser fiscalizada pelo governo central, uma vez que representam a recursos para o erário. Para o caso brasileiro, as receitas públicas correspondem aos ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o ente federativo e ingresso extra orçamentário, quando correspondem apenas entradas compensatórias (Manual Técnico de Orçamento, 2016).

Os ingressos extra orçamentários apresentam caráter temporário e não integram a Lei Orçamentaria Anual (LOA), uma vez que o Estado é mero depositário desses recursos, que consistem em passivos exigíveis, cujas restituições não dependem de autorização legislativa, a exemplo dos depósitos em caução, fiança, emissão de moeda (Manual Técnico do Orçamento, 2016).

As receitas orçamentárias são recursos financeiros que ingressam durante o exercício financeiro, e consistem no instrumento que viabiliza a execução de políticas públicas, tais receitas pertencem ao Estado e integram o patrimônio do Poder Público, além de previstas pela LOA (Manual Técnico de Orçamento, 2016). Portanto, a LOA compreende as receitas orçamentárias em sua totalidade, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei.

➤ Relatórios financeiros de unidades extra orçamentárias (PI-6.3)

As unidades extra orçamentárias devem providenciar relatórios das atividades realizadas para o governo central. Para o caso brasileiro, existem os Serviços Sociais Autônomos, também denominados Sistema “S”, entidades, criadas por lei (de regime jurídico e de direito privado) sem fins lucrativos, instituídas com o objetivo de ministrar assistência, ou ensino a determinadas categorias sociais e que possui autonomia administrativa e financeira.

Apesar de sancionados por lei, não integram a Administração Pública direta ou indireta, entretanto por administrarem recursos públicos (especificamente contribuições parafiscais¹⁸), devem justificar a sua devida aplicação, em conformidade com os regulamentos e normas emitidos pelas autoridades administrativas competentes. (Controladoria Geral da União, 2013).

¹⁸ O tributo parafiscal ocorre quando o objetivo do mesmo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, a priori, não integram as funções propriamente ditas do Estado, e sim, desenvolvido por meio de entidades específicas.

Tabela 18 – Avaliação do Pilar II – 6 (Operações do Governo Federal externas aos relatórios financeiros).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-6.1 Despesas externas aos relatórios financeiros	As despesas externas aos relatórios financeiros do Governo Federal correspondem a menos que 1% do Orçamento Geral da União (OGU)	A
PII-6.2 Receitas externas aos relatórios financeiros	Os relatórios das receitas orçamentárias abrangem a totalidade dos recursos ingressos ao erário	A
PII-6.3 Relatórios financeiros das unidades extra orçamentárias	Os relatórios financeiros detalhados das unidades extra orçamentárias são enviados ao Governo Federal, anualmente com prazo de até três meses da consolidação do exercício financeiro	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.4 Transferências para governos “subnacionais” (PI-7)

➤ Sistema para alocação de transferências (PI-7.1)

O conceito das transferências intergovernamentais compreende a entrega de recursos, correntes ou de capital de um ente (transferidor) a outro (beneficiário ou receptor). Os sistemas de transferências entre entes federativos devem ser estabelecidos pelos dispositivos legais e realizado de maneira transparente. Para o caso brasileiro, as transferências intergovernamentais podem ser classificadas quanto aos requisitos legais, podendo ser transferências obrigatórias (constitucionais ou legais) ou como transferências discricionárias (voluntária, para organização da sociedade civil, por delegação ou específicas). Além de categorizadas, de acordo com a respectiva finalidade, podendo ser devolutiva, redistributiva, compensatória, indenizatória ou mantenedora e quanto a aplicação dos recursos em questão, sendo vinculada ou desvinculada.

As transferências constitucionais ou legais podem ser contabilizadas pelo ente transferidor como despesa ou dedução de receita, dependendo de como foi elaborado o orçamento do ente em questão. Porém, as transferências voluntárias devem ser contabilizadas como despesa, uma vez que não há a determinação legal para tal, sendo assim necessário haver a existência de dotação específica que permita o repasse (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 6ª ed., 2014). Neste sentido, as transferências¹⁹ constitucionais devem ocorrer exclusivamente entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a tabela 19 apresenta as transferências previstas pela

¹⁹ Os princípios que justificam a existência das transferências fiscais entre os entes constituintes e as organizações civis visam garantir os fundamentos do federalismo fiscal, proporcionar a equalização fiscal entre os Entes Federativos, promover o equilíbrio fiscal dos mesmos, além de assegurar a prestação de ações e serviços públicos condizentes com as necessidades da população (Secretaria do Tesouro Nacional, 2016).

Constituição Federal realizadas para os anos de 2007 a 2015 demonstrando a evolução histórica dos valores repassados.

Tabela 19 – Transferências Constitucionais e despesas orçamentárias Fiscal e Seguridade Social para os anos 2007 a 2015.

Ano	Transferências Constitucionais	Despesas Orçamento Fiscal e Seguridade Social	R\$ bilhões
			% das Despesas Orçamento Fiscal e Seguridade Social
2007	138,27	1.223,80	11,30%
2008	176,14	1.258,85	13,99%
2009	169,60	1.416,37	11,97%
2010	190,45	1.504,95	12,66%
2011	227,36	1.676,83	13,56%
2012	241,95	1.741,83	13,89%
2013	257,93	1.930,40	13,36%
2014	281,70	2.308,34	12,20%
2015	291,36	2.382,04	12,23%

Fonte: SIGA Brasil

A tabela 19 ilustra que as transferências Constitucionais apresentaram um crescimento relativo para o período (aumento aproximado de 110%, passando de R\$138,27 bilhões para R\$281,7 bilhões), entretanto há certa estabilidade, uma vez que as proporções dos valores para o período, encontram-se entre 11% e 13% dos valores totais empenhados no Orçamento Fiscal e Seguridade Social do Governo Federal (o anexo E, detalha os valores repassados na tabela 19, com objetivo de analisar os valores e os entes federativos destinatários).

Entretanto, a relevância dos repasses fiscais, torna necessário um sistema amplo e eficiente de gestão, bem como, da transparência das atividades realizadas, deve-se destacar a ausência de relatórios contendo os valores específicos para as respectivas transferências fiscais voluntárias, bem como, os objetivos e as devidas justificativas para a realização dos repasses.

➤ Disponibilidade das informações relativas as transferências fiscais (PI-7.2)

Os governos subnacionais devem receber informações detalhadas e com certa antecedência dos repasses a serem realizados, para que possam realizar o planejamento financeiro adequado. Neste sentido, para o caso brasileiro, o Governo Federal deve enviar ao Poder Legislativo, a proposta orçamentária anual (PLOA), contendo as estimativas das transferências fiscais previstas, um mês antes do prazo para envio obrigatório das propostas orçamentárias anuais dos governos subnacionais. Portanto, os destinatários de tais repasses recebem as informações, padronizadas e objetivas, relacionadas as transferências obrigatórias (uma vez que as voluntárias dependem de certas peculiaridades) e devem fazer os ajustes finais na respectiva proposta orçamentaria anual.

Tabela 20 – Avaliação do Pilar II-7 (Transferências para governos subnacionais).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-7.1 Sistema para alocação de transferências fiscais	A alocação de grande parte das transferências fiscais a governos subnacionais pela União é determinada por sistemas e regras transparentes. Entretanto deve-se ressaltar a ausência de relatórios relativos as transferências voluntárias, contendo os valores e as justificativas para a realização da mesma	B
PII-7.2 Disponibilidade das informações relativas as transferências fiscais	O processo em que os governos subnacionais recebem as informações dos repasses anuais é orientado pelo calendário orçamentário regular, o que possibilita os detalhes suficientes de informações para o beneficiário completar o seu respectivo planejamento orçamentário	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.5 Informações de desempenho na entrega de serviços públicos (P-II.8)

➤ Planejamento para o desempenho na entrega de serviços (PI.8.1)

Os resultados esperados com os programas e serviços financiados por recursos públicos devem ser incluídos nas propostas orçamentarias do Poder Executivo. O Governo Federal brasileiro, por meio da LOA estabelece que até o sexagésimo dia após a publicação da mesma, deve ser publicado o cadastro de ações, contendo no mínimo, o código, título e a descrição de cada uma das ações constantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

As atualizações, quando necessário, desde que não ampliem ou restrinjam a finalidade da ação podem ser realizadas (art. 127, da Lei nº 13.080, de 2015). Neste sentido, o cadastro de Ações Orçamentárias fornece informações qualitativas a respeito das ações e programas contidos no orçamento de cada exercício em particular, além de contribuir para a transparência da atuação governamental e possibilitar o monitoramento e avaliação das ações do Governo Federal. A publicação das referidas ações governamentais é realizada na página eletrônica do Orçamento Federal, bem como por meio do acesso público.

➤ Desempenho alcançado na entrega de serviços (PII.8.2)

O desempenho e os resultados alcançados na entrega de serviços públicos devem ser apresentados por meio de relatórios específicos. Para o caso brasileiro, a ampla abrangência dos programas de governo exige uma coordenação entre ministérios e subordinados para implementação das ações direcionadas. A União desenvolveu mecanismos com o objetivo de integrar os diferentes sistemas de informação, além de aprimorar as coletas e informatização de dados sobre a prestação e monitoramento de serviços públicos.

Entretanto, apesar da divulgação do cadastro de ações, o Governo Federal não disponibiliza relatórios ou documentos que ilustrem os objetivos alcançados em face aos previstos a serem

executados dentro do planejamento estabelecido, ou seja não realiza o acompanhamento dinâmico da implementação ou não de cada ação em particular.

➤ Informações dos recursos recebidos pelas unidades responsáveis na entrega dos serviços (PII.8.3)

As informações dos recursos recebidos por cada unidade orçamentária responsável pela entrega de serviços públicos devem ser disponibilizadas, para que o controle das atividades realizadas por cada órgão em particular possa ser realizado devidamente. Neste sentido, para o caso brasileiro, o Poder Executivo deve estabelecer em até trinta dias após a sanção da LOA, mediante decreto, a programação financeira e o respectivo cronograma de desembolso mensal por órgão, de acordo com as metas estabelecidas de resultados fiscais por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A instituição do sistema de custos²⁰ a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal visa a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial por meio da intermediação das ligações entre os Sistemas Estruturantes (Sidor, Sigplan, Siafi, Siape entre outros) e dos sistemas setoriais de órgãos (InfraSig's) com as respectivas unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios, Advocacia Geral da União, e da Casa Civil da Presidência da República (HOLANDA, 2009).

Entretanto, apenas em 2011 a Secretaria do Tesouro Nacional publicou em sua Portaria nº 157, a criação do Sistema de Custos do Governo Central, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira, vinculado ao Sistema de Contabilidade Nacional, porém não há relatórios ou informações que apresentem a evolução ou a avaliação do sistema em questão.

➤ Avaliação do desempenho na entrega de serviços públicos (PIII-8.4)

A eficiência, eficácia e adequação dos serviços públicos entregues, devem ser monitorados sistematicamente por meio de avaliações de desempenho. Neste sentido, para o caso brasileiro, a obrigatoriedade da realização de relatórios visando acompanhar a entrega de serviços públicos é de cada órgão responsável por realizar os serviços em particular.

Pode-se destacar a instituição pela Lei nº 8.080 de 1990 que institui a realização de relatório de Gestão Fiscal para a área de saúde, com objetivo de monitorar os serviços entregues e a destinação dos recursos advindos dos fundos constitucionais. Entretanto, a descentralização da atividade de monitoramento dos serviços públicos pode dificultar o controle do Governo Federal em obter um panorama amplo e completo dos resultados obtidos no exercício financeiro, uma vez que as informações são dispersas entre as unidades executoras da administração pública.

²⁰ O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC – é um *Data Warehouse* que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações.

Tabela 21 - Avaliação do Pilar II-8 (Informação de desempenho na entrega de serviços públicos)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-8.1 Planos de desempenho para os serviços entregues	A informação sobre políticas e objetivo dos programas, indicadores de desempenho, resultados a serem alcançados, para os diferentes ministérios é divulgada anualmente, sob forma do Cadastro de Ações	A
PII-8.2 Desempenho alcançado com os serviços entregues	O mencionado Cadastro de Ações, não é acompanhado devidamente pelo Governo Federal, ou seja, não há o monitoramento do cumprimento ou não das ações projetadas	D
PII-8.3 Recursos recebidos pelas unidades responsáveis por entregar os serviços públicos	As informações dos recursos recebidos pelas unidades responsáveis por entregar os serviços públicos são coletadas e monitoradas regularmente pelo Sistema de Custos. Entretanto, deve-se destacar a sua implementação tardia (2011) além da relativa ausência de informações sobre o mesmo	B
PII-8.4 Avaliação do desempenho dos serviços entregues	As avaliações do desempenho obtido na entrega de serviços à população são conduzidas pelos órgãos responsáveis. Entretanto a dispersão da análise dificulta a compreensão do Governo Federal e dos cidadãos a respeito dos objetivos alcançados no exercício fiscal, de maneira abrangente	C

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2.6 Acesso público as informações fiscais (P-II.9)

A transparência fiscal depende da disponibilização para o público em geral de informações sobre os planos fiscais do governo central e relatórios de desempenho por exemplo, neste sentido, deve cumprir os requisitos estabelecidos.

1. Orçamento aprovado.

Assim que discutida e votada a proposta orçamentária anual (PLOA) se constitui sob forma de Lei Orçamentária Anual (LOA) em que havendo a possibilidade, satisfeitas as normas estabelecidas de alterações dos valores dispostos, por meio das emendas parlamentares. Caso tais alterações se concretizem, estas devem ser devidamente divulgadas de maneira detalhada e independente com as respectivas justificativas.

2. Relatórios da execução orçamentária do ano corrente.

Os documentos de execução orçamentária realizados ao decorrer do exercício fiscal são elaborados e disponibilizados conforme estabelecido pelo art. 5 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo abranger todos os Poderes e o Ministério Público.

3. Relatórios da execução orçamentária anual.

As demonstrações financeiras, relativas as prestações das contas públicas devem incluir, parecer do Executivo, bem como, dos Poderes Legislativo, Judiciário³ e do Chefe do Ministério Público, devendo ser divulgadas ao final do exercício fiscal pelo Poder Executivo.

4. Relatório financeiro anual auditado acompanhado pelo relatório de auditoria externa.

A fiscalização da gestão fiscal é de responsabilidade do Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), bem como, do controle interno de cada Poder e do Ministério Público. As Contas do Presidente da República devem ser disponibilizadas, assim que auditadas.

5. Declaração pré orçamentária

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreende as metas e prioridades da administração pública federal, e deve incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

6. Outros relatórios de auditoria externa

O TCU deve enviar ao Congresso Nacional, trimestralmente e ao final do exercício relatório de suas atividades, contendo as principais informações e avanços obtidos.

7. Resumo da proposta orçamentária.

Com o intuito de proporcionar melhor compreensão aos cidadãos dos conteúdos presentes no orçamento público a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) encaminha anualmente uma versão sintetizada do Projeto de Lei Orçamentaria Anual (PLOA) para divulgação pública. O orçamento cidadão apresenta as principais informações orçamentárias de maneira simplificada e evita a utilização da linguagem técnica, objetivando a compreensão clara e objetiva da sociedade em geral.

8. Previsões Macroeconômicas.

Os pressupostos macroeconômicos, são dispostos nas Informações Complementares pertencentes ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) e devem ser encaminhadas concomitantemente ao envio do mesmo pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo.

Tabela 22 – Avaliação do Pilar II-9 (Acesso público as informações fiscais).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PII-9 Acesso público as informações fiscais	O Governo Federal disponibiliza publicamente todos os elementos analisados relativos às informações fiscais supracitadas	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3 Gerenciamento dos ativos e passivos (Pilar-III)

Como mencionado, o presente pilar tem por objetivo, analisar se os passivos e ativos pertencentes à União, são geridos de maneira satisfatória, com o devido registro das respectivas transações e a devida análise de custo-benefício das operações realizadas deve ser considerada.

3.3.1 Relatórios de risco fiscal (PIII-10)

➤ Monitoramento das corporações públicas (PIII-10.1)

As informações de desempenho e riscos fiscais associados as corporações públicas do governo central devem ser monitoradas e auditadas pelos órgãos responsáveis. Logo, para o caso brasileiro, com o objetivo de conferir maior transparência as empresas públicas, o Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST²¹) deve divulgar anualmente o “Perfil das Empresas Estatais Federais”. Entretanto, o Perfil das Empresas Estatais Federais, ano base 2015, não foi divulgado mesmo após doze (12) meses da conclusão do exercício em questão.

Outro documento a ser divulgado, a prestação de contas anual das empresas públicas e sociedades mistas, sob forma de Relatório de Gestão Anual deve ser elaborado por cada empresa estatal em particular. Neste sentido, o Anexo F detalha as companhias públicas que divulgaram a prestação de contas anual relativa a 2015 apenas após 10 (dez) meses de conclusão do exercício financeiro objeto.

Logo, de acordo com o anexo F se observa que cerca de 70% (46 de 66) dos referidos relatórios anuais de gestão, ano base 2015 das empresas públicas e de sociedade de economia mista foram divulgados com relativa demora em sua execução. Dentre as empresas que apresentaram atraso em sua prestação anual de contas destaca-se: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Caixa Econômica Federal entre as empresas estatais e Banco Central do Brasil, Banco do Brasil S.A, Petróleo Brasileiro S.A (Petrobras) relativas as sociedades mistas.

Logo cabe ressaltar a relevância socioeconômica das empresas e sociedades mistas supracitadas, cujo relatório foi divulgado com relativo atraso. Portanto, há indícios que apontam para

²¹ O DEST, integra a estrutura do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e possui como missão “aperfeiçoar a atuação da União enquanto acionista das empresas estatais federais, com vistas a potencializar os benefícios à sociedade”. A sua atuação contempla as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas.

a dificuldade do Governo Federal em concluir os demonstrativos financeiros anuais das empresas estatais ou das sociedades de economia mista.

➤ Monitoramento dos governos subnacionais (PIII-10.2)

As informações a respeito do desempenho financeiro dos governos subnacionais contribuem para monitorar os riscos fiscais sucessíveis para o governo central. Para o caso brasileiro, o art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o Poder Executivo da União deve promover, até o dia trinta de junho do exercício subsequente, a consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes²² da Federação relativas ao exercício anterior, divulgando-a por meio eletrônico de acesso público.

O descumprimento dos respectivos prazos e até que a situação seja regularizada, impedirá que o ente da Federação receba transferências voluntárias, bem como, contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado e da dívida mobiliária (art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 2000).

Portanto, apesar da existência de prazos para consolidação das contas públicas, o elevado número de Entes Federativos (Estados, Municípios e Distrito Federal) exige uma análise complexa acerca da capacidade da União e dos respectivos tribunais de contas monitorar devidamente os entes subnacionais, para avaliar de maneira eficiente e precisa os demonstrativos financeiros elaborados pelos mesmos.

➤ Passivos Contingentes e outros riscos fiscais (PIII-10.3)

O governo central deve monitorar e relatar os passivos contingentes e riscos fiscais, com objetivo de gerenciar as potenciais ameaças à realização das projeções estabelecidas nos dispositivos orçamentários. Logo, para o caso brasileiro, o art. 4 da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que a LDO deve conter o Anexo de Riscos Fiscais, em que serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como as respectivas providências a serem tomadas, caso tais cenários se concretizem.

Os riscos fiscais, são classificados em duas categorias: riscos orçamentários, dizem respeito a possibilidade das receitas e despesas projetadas na elaboração do projeto de lei orçamentária anual não se confirmarem durante o exercício financeiro conforme previsto. Bem como, riscos de dívida, subdivididos em riscos relativos à administração da dívida pública e os riscos decorrentes de passivos contingentes (Anexo V - Riscos Fiscais, Lei Orçamentária Anual de 2015). A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional.

²² Os Municípios, devem encaminhar para o Poder Executivo do respectivo Estado, as contas até trinta de abril e os Estados, até trinta e um de maio (art. 51, da Lei Complementar nº 101, de 2000).

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a provisões, passivos e ativos contingentes se baseou na International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), bem como, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 6ª edição - MCASP).

Tabela 23 - Avaliação do Pilar III-10 (Relatórios de risco fiscal).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIII-10.1 Monitoramento das corporações públicas	Cerca de 30% dos Relatórios de Gestão Anual, ano base 2015 foram concluídos após dez (10) meses do final do exercício, destacando a relevância das referidas empresas	C
PIII-10.2 Monitoramento dos governos subnacionais	Existem normas e prazos estabelecidos para consolidação e fiscalização interna e externa das contas públicas dos entes federativos. Entretanto, cabe mencionar a ausência de relatórios contendo a compilação com as principais informações sobre os entes, uma vez que recebem altos valores repassados pela União	B
PIII -10.3 Passivos contingentes e outros riscos fiscais	Os procedimentos contábeis para o gerenciamento dos riscos fiscais são compatíveis com recomendações internacionais	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3.2 Gerenciamento de investimento público (PIII-11)

➤ Análise econômica das propostas de investimento (PIII-11.1)

A existência e divulgação de métodos e estudos para avaliação da viabilidade econômica dos projetos de investimento relevantes é essencial para garantir a eficiência dos mesmos. Neste sentido, para o caso brasileiro, o ciclo do Investimento realizado pelo governo federal tem início com a preparação do Plano Plurianual (PPA), principal instrumento de planejamento do Governo Federal que define diretrizes, objetivos e metas da administração pública.

As propostas individuais de investimentos deverão ser encaminhadas, pelos respectivos proponentes (unidades orçamentárias), por meio dos sistemas utilizados para elaboração e acompanhamento do PPA e do OGU (Siop, por exemplo). Logo, após a seleção dos projetos integrantes, a proposta do PPA deve ser encaminhada ao Congresso Federal, para avaliação da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso que elabora e realiza alterações no orçamento, caso necessário.

Com o objetivo de aperfeiçoar a ação pública o governo federal estabeleceu um conjunto de orientações para a gestão do Plano Plurianual, como o Sistema²³ de Avaliação do Plano Plurianual (2004 a 2007), composto pela Comissão de Monitoramento e Avaliação do Plano Plurianual (CMA) e pelas Unidades de Monitoramento e Avaliação (UMAs) de cada Ministério ou órgão equivalente.

Em suma, a CMA possuía o dever de estabelecer diretrizes gerais para a implantação de metodologias de avaliação dos programas, aperfeiçoamento e integração de sistemas de informações gerenciais, selecionar programas objeto de avaliação específica, avaliar as propostas de aperfeiçoamento da metodologia de avaliação anual dos planos plurianuais e dos programas selecionados, além de acompanhar o conjunto de avaliações de programas desenvolvidas pelos órgãos setoriais.

Bem como, definir os critérios de análise de projetos de grande vulto²⁴ e examinar a respectiva viabilidade técnica e socioeconômica de programas das ações orçamentárias, financiados com recursos públicos. Os estudos de viabilidade técnica e socioeconômica dos projetos de grande vulto eram encaminhados para Câmara Técnica de Projetos de Grande Vulto (CTPGV) pelos órgãos setoriais para devida avaliação. Entretanto a CMA, atuou apenas no período relativo a 2004 até 2007, ano que coincide com a criação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

Portanto, os estudos relativos ao custo-benefício e viabilidade econômica que justifiquem a seleção individual das obras ao programa de investimentos, não possuem sua elaboração, bem como, divulgação deliberada pelos dispositivos legais após extinção da CMA.

➤ Seleção de projetos de investimento (PIII-11.2)

As seleções dos projetos prioritários de investimento devem ser definidas por meio de critérios estabelecidos de maneira transparente e sistemática, com objetivo de garantir a eficiência e produtividade do investimento público. No caso brasileiro, o Governo Federal estabeleceu o PAC, constituído²⁵ de medidas de estímulo ao investimento privado, ampliação dos investimentos públicos em infraestrutura, voltadas para melhoria da qualidade do gasto público e ao controle da expansão dos gastos correntes no âmbito da Administração Pública Federal (Decreto nº 6.025 de 2007).

A tabela 24 demonstra a importância do PAC para o programa de investimento público da União, ou seja, a proporção das despesas empenhadas com o programa, em relação ao valor total empenhado com a rubrica Investimento do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União (de

²³ O elemento motriz do Sistema era a CMA, órgão colegiado de composição interministerial, com representantes da Casa Civil da Presidência da República, do Ministério da Fazenda, do Ministério do Meio Ambiente e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. A CMA compunha-se de Plenário, Secretaria-Executiva e Câmara Técnica de Monitoramento e Avaliação (CTMA). A Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP) funcionava como Secretaria-Executiva da Comissão.

²⁴ Com recursos do orçamento de investimento das estatais, de responsabilidade de empresas de capital aberto ou de suas subsidiárias, cujo valor total estimado seja igual ou superior a cem milhões de reais; e para recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, ou com recursos do orçamento das empresas estatais que não se enquadrem no disposto no item I, cujo valor total estimado seja igual ou superior a vinte milhões de reais. (Art. 10, da Lei nº 11.653, de 2008).

²⁵ Com o objetivo de promover a retomada do planejamento e execução de grandes obras de infraestrutura, social, urbana, logística e energética do país o governo federal desenvolveu em 2007 o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

acordo com o Grupo da Natureza de Despesa – GND) para os três últimos exercícios fiscais concluídos (2013,2014 e 2015).

Tabela 24 – Valores empenhados para o PAC, Brasil, 2013 a 2015.

Ano	Empenhado GND Investimento	Empenhado PAC	R\$ bilhões
			Participação percentual do PAC
2013	66,70	44,53	66,8%
2014	56,01	39,36	70,3%
2015	37,57	23,99	63,9%

Fonte: SIGA Brasil.

Portanto como demonstrado na tabela 24, o PAC pode ser considerado o principal programa de ações governamentais relacionado ao investimento público, uma vez que corresponde a maioria absoluta do total de gastos de tal natureza para o período analisado (2013,2014 e 2015).

Neste sentido, as obras selecionadas para integrar o PAC, conforme extraído de apresentação ministeriais do programa, uma vez que não há o devido estabelecimento via dispositivos legais devem preencher os critérios: conclusão de projetos em andamento, recuperação de infraestrutura existente, projetos com forte potencial para gerar retorno econômico e social, além da sinergia entre os projetos.

Apesar de existir a relativa orientação dos critérios para seleção das obras a serem incluídas pelo PAC, não há metodologia clara e objetiva para avaliação dos mesmos, bem como garantia legal, que obrigue a divulgação das justificativas para a seleção das obras determinadas prioritárias. Portanto, os projetos selecionados pelo Governo Federal para integrar o PAC, não atendem a critérios e avaliações estabelecidos, comprometendo a eficiência do investimento público realizado (o anexo G contém os eixos integrantes do PAC, contribuindo para análise da agenda de investimentos do Governo Federal).

➤ Custo do projeto de investimento (PIII-11.3)

A documentação orçamentária deve incluir os projetos de investimento de médio prazo e os respectivos custos projetados para os mesmos. Logo, para o caso brasileiro, o Poder Executivo deverá informar, informar ao Congresso Nacional o montante de recursos a ser destinado, no quadriênio em questão para o PAC e Programa de Investimentos em Logística (PIL), no prazo de noventa dias após a publicação do PPA.

Apesar dos programas que integram a PPA estarem expressos nas leis orçamentarias anuais e nas leis de crédito adicional, a ausência de estudos de viabilidade socioeconômica e de custo-benefício, bem como de critérios claros e respectiva avaliação para seleção de projetos prioritários de investimento pelo Governo Federal inviabiliza a análise do custo dos projetos individuais.

Uma vez que mesmo que exista o registro do valor estimado para cada projeto, a falta da publicação dos referidos estudos detalhados, realizados de maneira sistemática e transparente

compromete a qualidade da análise, ou seja, a falta de estudos ex ante da execução das obras implica na imprecisão das análises ex post dos projetos de investimento individuais.

A tabela 25 evidencia os valores estimados (dotação inicial) e empenhados para o grupo de natureza da despesa (GND) Investimento da despesa orçamentária, referente ao período de 2001 a 2015, ilustrando a capacidade da precisão do Governo Federal em estimar os valores a serem investidos em programas de governo nos anos em questão.

Tabela 25 – Dotação Inicial em face ao valor empenhado da rubrica investimento, Brasil, 2001 a 2015.

R\$ bilhões			
Ano	Dotação Inicial	Empenhado	Variação percentual
2001	18,25	14,58	-20,10%
2002	17,65	10,15	-42,51%
2003	14,18	6,46	-54,47%
2004	12,37	10,87	-12,16%
2005	21,36	17,32	-18,90%
2006	21,24	19,61	-7,69%
2007	27,33	34,03	24,48%
2008	37,88	36,21	-4,40%
2009	47,62	45,85	-3,71%
2010	58,11	53,36	-8,16%
2011	62,92	48,43	-23,03%
2012	80,33	66,66	-17,02%
2013	86,56	66,70	-22,95%
2014	81,41	56,01	-31,19%
2015	83,09	37,57	-54,78%

Fonte: SIGA Brasil

A tabela 25 evidencia um padrão recorrente, de valores empenhados menores do que os previstos (dotação inicial) para os respectivos exercícios financeiros, uma vez que apenas para o ano 2007, ano de criação do PAC, os valores empenhados superaram a dotação inicial. A partir do ano 2010, observa-se o aumento da discrepância entre a dotação inicial e o valor empenhado, alcançando a proporção de apenas 45,22% do valor inicialmente previsto, ter sido de fato, empenhado no último exercício fiscal concluído (2015).

A mencionada condição característica do orçamento brasileiro, de alta rigidez fiscal da despesa orçamentária, ou seja, o caráter não discricionário de grande parte dos gastos, pode indicar que, despesas de certa forma, flexíveis, que possuem como característica a discricionariedade, serão afetadas em um contexto de imprecisão orçamentária e desequilíbrio fiscal.

➤ Monitoramento dos projetos de investimento (PI-11.4)

O monitoramento e a elaboração de relatórios do progresso dos projetos de investimentos, devem garantir a integridade fiduciária, a aplicação devida dos recursos financeiros da administração

central. Para o caso brasileiro, o acompanhamento e supervisão do PAC é realizado pelo Comitê Gestor do Programa de Aceleração do Crescimento (CGPAC), constituído pela coordenação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e pelo Ministério da Fazenda e Casa Civil da Presidência da República, em vistas a coordenar as ações necessárias à sua implementação e execução.

A tramitação da solicitação de autorização de empenho das ações do PAC ocorrerá, apenas, por meio do Sistema de Monitoramento do Programa de Aceleração do Crescimento (SisPAC) gerido pelo MPOG. (Decreto nº 6.025, de 2007). O Ministério do Desenvolvimento, Planejamento e Gestão apresenta regularmente relatórios e balanços do PAC, visando a transparência e avaliação dos projetos em questão. Os relatórios e demonstrativos divulgados possuem, majoritariamente, um caráter de apreciação e fiscalização das obras concluídas e em execução, que integram o programa.

A fiscalização externa quanto a regularidade da aplicação dos recursos financeiros transferidos ao PAC é de competência do Tribunal de Contas da União, da Controladoria-Geral da União (CGU) e das unidades gestoras da União responsáveis. A principal característica do PAC é o intenso sistema de monitoramento, coordenado pela Casa Civil, dos projetos em execução integrantes do programa, além da disponibilidade de ampla base de dados contendo as obras em execução. Porém, como mencionado a falta de estudos ex ante, compromete a avaliação ex post dos investimentos realizados, pelos agentes interessados e restringem a atuação de fiscalização realizada pelo Governo Federal.

Tabela 26 - Avaliação do Pilar III-11 (Gerenciamento do investimento público).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIII-11.1 Análise econômica das propostas de investimento	Análises econômicas como custo benefício e viabilidade econômica não são divulgadas para os investimentos públicos realizados, comprometendo a realização dos mesmos	D
PIII-11.2 Seleção de projetos de investimento	Os investimentos priorizados pelo Governo Federal, não apresentam justificativas explícitas para a sua realização	D
PIII-11.3 Custo do projeto de investimento	Os projetos contendo o custo de capital total da maioria dos projetos de investimento prioritários não são incluídos nos documentos orçamentários de maneira condizente	D
PIII-11.4 Monitoramento dos projetos de investimento	O custo e progresso físico da maioria dos investimentos públicos são monitorados e divulgados pela unidade implementadora. Entretanto a ausência de estudos ex-ante dos investimentos realizados compromete a confiabilidade das informações divulgadas durante e após a execução dos mesmos	D

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3.4 Gerenciamento dos ativos públicos (PIII-12)

➤ Gerenciamento dos ativos financeiros (PIII-12.1)

O monitoramento dos ativos financeiros é fundamental para identificar e gerenciar efetivamente, os riscos e retornos auferidos. Neste sentido, no Brasil, a Lei nº 11.887, de 2008, estabelece a criação do Fundo Soberano do Brasil (FSB) e dispõe sobre a sua estrutura, fontes de recursos e aplicações (além de outras providências). O FSB, fundo especial de natureza contábil e financeira, vinculado ao Ministério da Fazenda possui como finalidades, promover investimentos em ativos no Brasil e no exterior, formar poupança pública, mitigar os efeitos dos ciclos econômicos e fomentar projetos de interesse estratégico do País no Exterior.

A condição de fundo público, submete o FSB a auditoria dos respectivos órgãos de controle interno (CGU) e externo (Tribunal de Contas da União - TCU) da administração federal, além da auditoria de empresa independente (externa) para os recursos alocados em cotas do Fundo Fiscal de Investimentos e Estabilização (FFIE), fundo privado em que o FSB é cotista único.

As demonstrações contábeis do FSB devem ser divulgadas por meio dos Relatórios de Administração (semestral) e de Desempenho (trimestral). O FSB foi avaliado pelo índice de transparência (Linaburg-Madduell) desenvolvido pelo Sovereign Wealth Fund Institute (SWFI), método que consiste em avaliar os fundos soberanos nacionais, desenvolvido em 2008. De acordo com a avaliação mais recente (segundo quartil de 2016) o FSB do Governo Federal cumpriu nove dos dez critérios de avaliação (os dez princípios completos, estão disponíveis no anexo H).

➤ Gerenciamento dos ativos não financeiros (PIII-12.2)

O monitoramento dos ativos não financeiros deve ser capaz de identifica-los e analisar a sua respectiva utilização, logo, a manutenção de registros contábeis deve garantir o seu devido gerenciamento. Logo, para o caso brasileiro, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 6ª edição) estabelece os tratamentos contábeis para os ativos imobilizados (bens móveis, bens imóveis) e ativos intangíveis²⁶.

O referido manual estabelece princípios gerais de reconhecimento, custos subsequentes, transferências, mensuração, depreciação, amortização e exaustão para os referidos ativos não financeiros. Entretanto, “ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica” (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 6ª edição).

➤ Transparência na disposição dos ativos (PIII-12.3)

Os procedimentos para transferência e liquidação dos ativos devem ser estabelecidos por meio de dispositivos legais, regulamentos, ou procedimentos para a devida aprovação e divulgados por

²⁶ Ativo não monetário, sem substância física, identificável e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais a exemplo da pesquisa e desenvolvimento.

meio de relatórios e documentos específicos. Para o caso brasileiro, o art. 167 da Constituição Federal de 1988 veda a transferência e remanejamento de recursos do Poder Executivo sem a autorização prévia (salvo algumas exceções²⁷) do Poder Legislativo.

As transferências de ativos devem atribuir o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem, em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas (MCASP 6ª edição).

Tabela 27 – Avaliação do Pilar III-12 (Gerenciamento dos ativos públicos).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIII-12.1 Gerenciamento dos ativos financeiros	O monitoramento dos ativos financeiros da União é considerado satisfatório e alinhado com os critérios adotados internacionalmente	A
PIII-12.2 Gerenciamento dos ativos não financeiros	Os ativos não financeiros são devidamente monitorados, salvo os ativos biológicos que carecem de metodologia específica	B
PIII-12.3 Transparência na disposição dos ativos	As transferências dos ativos da União exigem autorização prévia do Poder Legislativo	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3.5 Gerenciamento da dívida (PIII-13)

➤ Registros e relatórios da dívida e garantias (PIII-13.1)

O sistema de monitoramento e gerenciamento da dívida da administração central deve garantir a integridade e compreensão das informações dispostas. Neste sentido, para o caso brasileiro, cabe a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) “administrar as dívidas públicas mobiliária e contratual, interna e externa, de responsabilidade direta ou indireta do Tesouro Nacional” (art. 21, do Decreto nº 7.482 de 2011). Assim, todas despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual e as respectivas receitas que as atenderão deverão constar na lei orçamentária anual (Lei Complementar nº101, de 2000).

No âmbito do Tesouro Nacional, a gestão da Dívida Pública é realizada, por meio de três coordenações gerais desde 1999, de acordo com as práticas internacionais de *Debt Management Office*, sendo elas: a CODIP (*Front-Office*), responsável por realizar operações no mercado doméstico e externo e formulação da estratégia de curto prazo; a COGEP (*Middle-office*), que realiza o planejamento estratégico de médio e longo prazo, além da gestão de riscos e o relacionamento

²⁷ A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa.

institucional, e a CODIV (*Back-Office*), encarregada dos registros contábeis, pagamentos, programação orçamentária e estatísticas da Dívida Pública Federal.

O Ministério da Fazenda deverá efetuar o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantindo o acesso público às informações que incluirão: encargos e condições de contratação, saldos atualizados, limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias, além de divulgar (mensalmente) a relação dos entes que tenham extrapolado os limites das dívidas mobiliária e consolidada (art. 31 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000). Neste sentido, a Portaria nº 29, de 2016 estabelece a publicação de importantes relatórios de transparência na gestão da Dívida Pública Federal (DPF), destacam-se o Relatório Mensal da Dívida Pública Federal²⁸ e o Relatório Anual da Dívida Pública Federal²⁹.

➤ Aprovação da dívida e garantias (PIII-13.2)

Os procedimentos para aprovação e controle da contratação de empréstimos e emissão de garantias pelo governo central é crucial para o devido gerenciamento do desempenho da dívida pública. Para o caso brasileiro, todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, bem como as receitas que as atenderão, deverão constar no PLOA.

O art. 30 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe a respeito dos limites da dívida pública e das operações de crédito e estabelece que o Presidente da República deverá submeter ao Senado Federal, a proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A verificação do atendimento aos limites estabelecidos, será por meio da apuração do montante da dívida consolidada efetuada ao final de cada quadrimestre.

Neste sentido, o Senado Federal, deve fixar limites globais para o montante da Dívida Consolidada da União, além de dispor sobre condições e limites globais para as operações de crédito (internas e externas), autorizadas aos entes da federação. O refinanciamento da dívida pública deverá figurar separadamente na LOA e nas leis de crédito adicional (art. 5 da Lei Complementar nº 101, de 2000). Portanto, o Poder Executivo necessita da aprovação do legislativo para aprovação da dívida e garantias.

➤ Estratégia do gerenciamento da dívida (PIII-13.3)

O governo central deve elaborar uma estratégia para o gerenciamento da dívida pública, com objetivos de longo prazo para a contratação de novos compromissos. Neste sentido, o governo brasileiro, por meio do art. 31 da Lei de Responsabilidade Fiscal elabora a respeito da recondução da dívida aos limites, estabelecendo que, caso a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapasse

²⁸ Que expõe, em suma, informações a respeito de emissões, resgates, estoque, perfil de vencimentos e custo médio, para a Dívida Pública Federal (interna e externa) de responsabilidade do Tesouro Nacional.

²⁹ Evidencia os resultados e principais progressos no gerenciamento da dívida ao longo do último exercício fiscal concluído, com referências as metas e diretrizes estabelecidas pelo Plano Anual de Financiamento.

o respectivo limite ao final do quadrimestre, a mesma deve ser reconduzida, reduzindo em pelo menos 25% o respectivo excedente até o termina dos três quadrimestres subsequentes.

Enquanto os limites estabelecidos não sejam alcançados o Ente Federativo responsável estará proibido de realizar operações de crédito (interna ou externa), incluindo por meio da antecipação da receita (exceto o financiamento do principal atualizado da dívida mobiliária), além de promover, entre outras medidas, limitações ao empenho, visando obter resultado primário necessário a recondução da dívida ao limite.

Ao final do referido prazo de três quadrimestres para recondução da dívida ao limite estabelecido, e enquanto perdurar tal excesso, o ente Federativo ficará impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado. O Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal de 2016 estabelece a estrutura de planejamento estratégico da Dívida Pública Federal (DPF) em três etapas:

1. Discussão do perfil desejado da dívida no longo prazo, tanto em termos de composição e de estrutura maturação (composição ótima, *benchmark*);
2. Elaboração da estratégia de médio prazo, permitindo o mapeamento de riscos e oportunidades, as restrições e os desafios para se alcançar a estrutura almejada da dívida; e
3. Definição da estratégia de curto prazo (um ano), materializada por meio do Plano Anual de Financiamento e monitorada ao longo do ano pelo Comitê de Gerenciamento da Dívida Pública.

Portanto, o Plano Anual de Financiamento disponibiliza análise detalhada do programa de ações do Tesouro Nacional, contendo o conjunto de objetos, metas e diretrizes a serem observadas na gestão da Dívida Pública Federal em determinado ano.

Tabela 28 - Avaliação do Pilar III-13 (Gerenciamento dos ativos públicos).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIII-13.1 Registros e relatórios da dívida e garantias	A maioria dos registros da dívida interna e externa da União são divulgados no mínimo quadrimestralmente	A
PIII-13.2 Aprovação da dívida e garantias	A legislação dispõe a respeito da autorização para empréstimos e contração de novas dívidas pelo Governo Federal, além da obrigatoriedade dos empréstimos anuais e contração de dívidas necessitar da aprovação do Poder Legislativo	A
PIII-13.3 Estratégia do gerenciamento da dívida	A estratégia de médio prazo corrente para gerenciamento da dívida existente e projetada é publicada anualmente	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4 Estratégia orçamentária e de política fiscal (Pilar IV)

O pilar IV, analisa se a estratégia fiscal e de orçamento são elaboradas com o devido alinhamento com a política fiscal, os planos estratégicos e as projeções macroeconômicas previamente definidas.

3.4.1 Previsões macroeconômicas e fiscais (PIV.14)

➤ Previsões Macroeconômicas (PIV-14.1)

As projeções macroeconômicas e demais estimativas devem ser realizadas com o propósito de orientar o planejamento fiscal e orçamentário e devem integrar a proposta de orçamento enviada pelo Poder Executivo, para avaliação do Poder Legislativo. Neste sentido, para o caso brasileiro, o conjunto de parâmetros macroeconômicos e fiscais e utilizado na elaboração do Projeto de Lei Orçamentaria Anual (PLOA) para o exercício fiscal em questão, é estimado pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda e deve conter ao menos:

[...] as variações real e nominal do PIB, da massa salarial dos empregados com carteira assinada, do preço médio do barril de petróleo tipo Brent, e das taxas mensais, nesses 2 (dois³⁰) exercícios, média da taxa de câmbio do dólar americano, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, em dólar das importações, exceto combustíveis, das aplicações financeiras, do volume comercializado de gasolina e de diesel, da taxa de juros Selic, do IGP-DI, do IPCA e do INPC [...] (Anexo II da Lei 13.242 de 30 de dezembro de 2015)

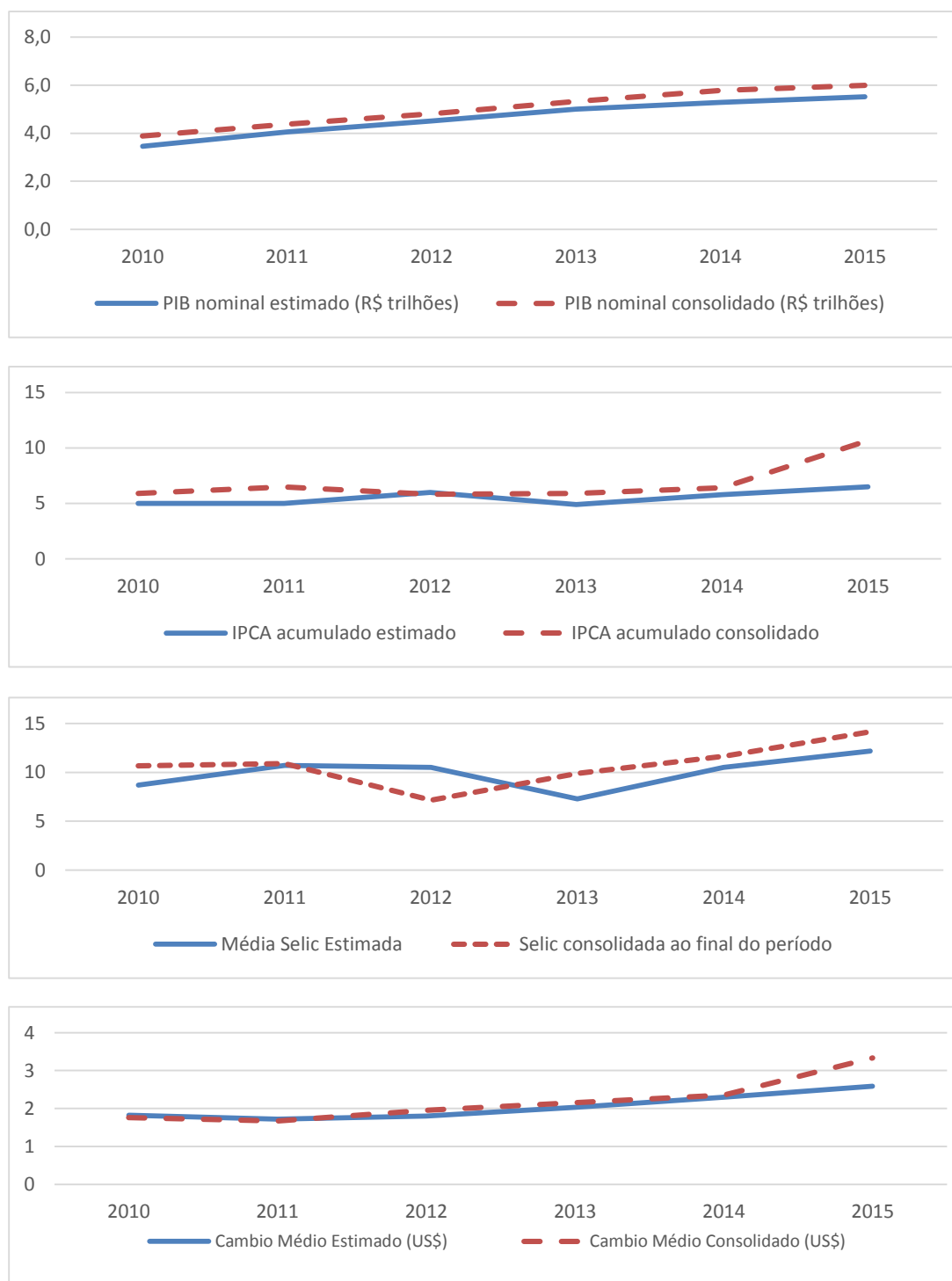
O art. 25 da Lei nº 13.242, de 2015 estabelece que as variáveis estimadas devem ser informadas aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público da União e a Defensoria Pública da União até o dia 29 de junho do ano precedente ao exercício fiscal objeto do planejamento orçamentário e devem ser divulgadas por meio da PLDO, por meio do Anexo II - Informações Complementares ao PLOA.

A lei em questão dispõe também, que caso seja necessário, a revisão dos parâmetros e projeções das variáveis macroeconômicas utilizadas, as mesmas devem ser encaminhadas pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional e demais órgãos pertinentes, para a apreciação da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), contendo a devida justificativa aos desvios ocorridos.

Neste sentido, o painel de gráficos 7 ilustra as variáveis estimadas pelo Poder Executivo, que integram a LDO, para as principais variáveis macroeconômicas, em face aos parâmetros consolidados ao final do exercício em questão, analisando a confiabilidade dos valores estimados pela União para o período.

³⁰ Refere-se ao exercício objeto do planejamento orçamentário e ano subsequente.

Gráfico 7 – Painel das variáveis macroeconômicas estimadas vis-à-vis consolidadas para o período (2009 a 2015).



Fonte: LDO (Anexo II) / IBGE / Banco Central do Brasil.

Cabe destacar que a projeção na LDO para a Taxa Over-Selic Média para o ano 2014 não foi estabelecida nos dispositivos legais em que deveria constar, portanto para fins de análise, considerou-se a taxa estabelecida na Relatório de Avaliação do Decreto Programação.

Portanto, como observado no painel acima, pode-se observar a discrepância característica dos valores projetados, em especial, a partir do ano 2014 (para as variáveis IPCA e Câmbio Médio). O desarranjo em questão, pode indicar que a incapacidade do Governo Federal em cumprir as metas fiscais estabelecidas para o período, pressionou a meta inflacionária, reverberando no câmbio e na taxa de juros para o período.

➤ Previsões fiscais (PIV-14.2)

As estimativas fiscais devem ser realizadas com base em projeções macroeconômicas atualizadas, para garantir a adequação ao fluxo financeiro projetado, capaz de refletir o conjunto de políticas para a despesa e receita orçamentária previamente aprovadas. O Governo Federal brasileiro, por meio do PLDO deve divulgar o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, aos resultados nominal e primário, além do montante da dívida pública para o exercício objeto e para os dois subsequentes (art. 4 da Lei Complementar nº 101, de 2000).

Neste sentido, como ilustrado na seção introdutória, a meta fiscal do Governo Federal para o exercício de 2015 foi superávit de R\$ 114,67 bilhões para o Resultado Primário do Governo Central. Porém o resultado atingido no período corresponde a um déficit de R\$ 116,66 bilhões, ou seja, uma diferença de R\$ 231,32 bilhões do valor inicialmente projetado. Cabe destacar ainda, que para o Resultado Nominal da União, a meta fiscal era de déficit de R\$ 70,97 bilhões, enquanto o valor consolidado foi um déficit de R\$ 513,90 bilhões. Logo, pode-se concluir que o Governo Federal não conseguiu cumprir com as metas fiscais projetadas para o exercício de 2015, ocasionando no aumento do endividamento público da União, conforme mencionado.

➤ Análise da sensibilidade macroeconômica (PIV.14-3)

O governo central deve considerar e publicar cenários fiscais alternativos, baseados em conjunturas plausíveis de mudanças inesperadas nas condições macroeconômicas previamente estabelecidas além de outros fatores de risco que impactem as receitas, despesas e composição da dívida. O anexo de Riscos Fiscais integrante da LDO contém a avaliação do risco orçamentário com base nas projeções de impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal Brasileira (SFRB), realizada por meio da análise da sensibilidade de cada tributo aos parâmetros utilizados para sua projeção. Neste sentido, efetua-se uma simulação do impacto na variação (positiva ou negativa) de um ponto percentual em cada parâmetro, na arrecadação dos tributos.

Neste sentido, o Anexo de Riscos Fiscais da LDO, contém a avaliação do risco orçamentário das projeções de impostos e contribuições administradas pela SFRB. Assim, é realizada a análise de sensibilidade de cada tributo, em relação aos parâmetros utilizados para a sua projeção. Para tanto, é realizada uma simulação do impacto da variação (positiva ou negativa) de um ponto percentual em cada parâmetro relativa a arrecadação dos tributos. A análise de sensibilidade realizada para 2015,

mostra que a taxa de crescimento econômico e inflação são os parâmetros que mais afetam a receita total administrada pela Receita Federal, conforme ilustrado na tabela 29.

Tabela 29 – Efeito na Receita Administrada pela RFB pela variação de 1 ponto percentual em cada parâmetro estimado.

Parâmetro	Exceto Previdenciária	Previdenciária
PIB	0,63%	0,16%
Inflação	0,58%	0,15%
Câmbio	0,10%	-
Massa Salarial	0,08%	0,77%
Juros (OVER)	0,04%	-

Fonte: Anexo V – Riscos Fiscais, LDO 2015.

A tabela 29 ilustra o efeito na receita pela variação de um (1) ponto percentual em cada parâmetro estimado no Anexo de Riscos Fiscais, entretanto cabe destacar que apesar da exposição dos valores no presente anexo, o cálculo, bem como a metodologia para mesmo não são explicitadas.

Tabela 30 - Avaliação do Pilar IV-14 (Previsões macroeconômicas e fiscais).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIV-14.1 Previsões macroeconômicas	O Governo Federal prepara as projeções macroeconômicas dos principais indicadores macroeconômicos e fiscais e as envia para apreciação do Poder Legislativo. Entretanto apenas para o ano objeto do orçamento e exercício subsequente	B
PIV-14.2 Previsões fiscais	O Governo Federal prepara previsões para as receitas e despesas primárias orçamentárias para o exercício objeto do orçamento e no mínimo próximos dois subsequentes	A
PIV-14.3 Análise da sensibilidade macroeconômica	A União apresenta a sensibilidade da receita para a variação de cada parâmetro estimado, entretanto a metodologia ou o cálculo não são expostos	B

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.2 Estratégia Fiscal (PIV-15)

➤ Impacto fiscal das políticas propostas (PIV-15.1)

A capacidade do governo federal em estimar o impacto fiscal das receitas e das políticas de despesas propostas, desenvolvidas durante a preparação orçamentária, é essencial para a avaliação das implicações fiscais de mudanças de políticas públicas, com objetivo de garantir que as mesmas são acessíveis e sustentáveis. Para o caso da União, o monitoramento e avaliação dos programas do Governo Federal é realizado por iniciativas distintas³¹, quanto ao grau de maturidade e de influência

³¹ A exemplo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) fundação pública federal vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, suas atividades de pesquisa visam fornecer suporte técnico e institucional às ações governamentais para a formulação e revisão de políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro.

em instancias de governo, como destacado pelo Boletim de Avaliação de Políticas Públicas divulgado pelo Tesouro Nacional em 2015. A CMO poderá ser ouvida acerca da estimativa do custo e do impacto fiscal e orçamentário da aprovação de projetos de lei e medidas provisórias em tramitação (art. 2º, Resolução nº 1 de 2006 do Congresso Nacional), reforçando o conceito facultativo de avaliação do impacto fiscal dos programas públicos.

Cabe destacar também, a supracitada, falta de estudos de viabilidade e métodos de avaliação de custo-benefício para implementação dos projetos de infraestrutura da União, que compromete a capacidade da projeção do impacto das mesmas nos orçamentos futuros. A explicação contendo as implicações orçamentárias das novas políticas podem ser apresentadas pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, entretanto, não há dispositivos legais, que instituam, o envio das mesmas.

Neste sentido, o Boletim de Avaliação de Políticas Públicas em questão, destaca para a necessidade da estruturação de um sistema que inclua e coordene a ação dos atores que monitoram e avaliam as políticas públicas, desde o seu planejamento estratégico, orçamentário e financeiro, incluindo a sua oferta efetiva, coordenado pelos órgãos centrais de planejamento, orçamento e finanças. A orientação e compromisso poderia se materializar com a inserção de diretrizes e recomendações nas peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA).

➤ Adoção da estratégia fiscal (PIV-15.2)

O Governo Federal deve elaborar uma estratégia fiscal que estabeleça os objetivos para o exercício objeto do planejamento orçamentário, bem como para os dois subsequentes. Para o caso brasileiro, o Anexo de Metas Fiscais da LDO de 2015, dispõe que o objetivo primordial da política fiscal é promover a gestão equilibrada dos recursos públicos, de forma a assegurar a manutenção da estabilidade econômica, o crescimento sustentado, a distribuição da renda e prover adequadamente o acesso aos serviços públicos.

Atuando em linha com as políticas monetária, creditícia e cambial, o governo federal procura criar condições futuras para a queda gradual do endividamento público líquido e bruto em relação ao PIB, a redução da estrutura a termo da taxa de juros, a melhora do perfil da dívida pública e o fortalecimento dos programas sociais. Outros compromissos da política fiscal são: promover a melhoria da gestão fiscal, com vistas a implementar políticas sociais redistributivas e a financiar investimentos em infraestrutura que ampliem a capacidade de produção do País. Entretanto como mencionado, a estratégia fiscal adotada para o período não foi justificada por meio dos resultados demonstrados anteriormente, a exemplo do crescimento da dívida pública no período.

➤ Relatório dos resultados fiscais (PIV-15.3)

O governo central deve disponibilizar a avaliação dos objetivos e metas fiscais alcançadas ao decorrer do exercício financeiro. Neste sentido, para o caso brasileiro, a avaliação do cumprimento das metas fiscais relativas ao exercício anterior, deve ser realizada no Anexo de Metas Fiscais supracitado. O Poder Executivo deve encaminhar relatório, a ser apreciado pela CMO, contendo em

suma, as memórias de cálculo e justificativas das alterações das projeções de receitas e despesas primárias.

O art. 52 da Lei no 13.080, de 2015 (LDO de 2015), permite o restabelecimento dos limites de empenho e movimentação financeira, a qualquer tempo, devendo o relatório com as alterações, em questão ser divulgado na internet e encaminhado ao Congresso Nacional e aos órgãos orçamentários dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União (MPU) e da Defensoria Pública da União (DPU). A tabela 30 apresenta a avaliação bimestral das metas fiscais do Governo Federal, para o exercício de 2015, demonstrando a volatilidade da mesma.

Tabela 31 – Reprogramação das metas fiscais estabelecidas do Governo Federal, 2015.

	LOA 2015	Avaliação 2º bimestre	Avaliação 3º bimestre	Avaliação 4º bimestre	Avaliação 5º bimestre	R\$ bilhões Variação do 5º bimestre em relação a LOA
Receita Primária Total	1.447,83	1.371,70	1.325,31	1.318,23	1.260,31	-187,52
Transferências aos Entes Subnacionais	224,43	213,43	213,73	206,66	203,62	-20,81
Receita Líquida de Transferências	1.223,40	11.158,27	1.111,59	1.111,57	1.056,69	-166,71
Despesas Obrigatórias	841,75	847,50	858,87	858,84	861,61	19,86
Despesas Discricionárias	326,37	255,49	246,89	246,90	246,90	-79,47
Resultado Primário	55,28	55,28	5,83	5,83	-52,82	-108,10

Fonte: Secretaria de Orçamento Federal

O Governo Federal disponibiliza, como parte da documentação orçamentária anual, relatórios para apreciação do Poder Legislativo contendo avaliação das Metas Fiscais. A avaliação, como citado, inclui a devida explicação em caso de desvios dos objetivos estabelecidos, entretanto como demonstrado na tabela 31, a possibilidade de o Governo Federal restabelecer a Meta Fiscal prevista, compromete a capacidade da União em entregar os serviços públicos planejados, uma vez que a programação orçamentária (LOA) é realizada com base nas metas fiscais e parâmetros calculados no PLDO. Portanto, a volatilidade da meta fiscal compromete a capacidade do Governo Federal em projetar e estimar a programação financeira para o exercício financeiro.

Tabela 32 – Avaliação do Pilar IV-15 (Estratégia Fiscal)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIV-15.1 Impacto fiscal das políticas propostas	O Governo Federal pode elaborar estimativas do impacto fiscal das mudanças propostas para as despesas e receitas orçamentárias, porém não há a devida obrigação legal	D
PIV-15.2 Adoção da estratégia fiscal	O governo enviou ao legislativo a estratégia fiscal corrente que inclui os objetivos fiscais quantitativos para ao menos o exercício objeto do orçamento e os dois subsequentes. Entretanto, como mencionado na seção introdutória, o Governo Federal não conseguiu alcançar os objetivos traçados	C
PIV-15.3 Relatório dos resultados fiscais	O Governo Federal submete ao legislativo, relatório descrevendo o progresso alcançado da estratégia fiscal, contendo as justificativas para os desvios dos objetivos e metas ocorridos. Entretanto, como destacado, existe alta volatilidade das metas fiscais estabelecidas	C

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.3 Perspectiva de médio prazo das despesas orçamentárias (PIV-16)

➤ Estimativas de médio prazo para as despesas (PIV-16.1)

O orçamento previsto para o médio prazo deve ser revisado anualmente, com objetivo de fortalecer a disciplina fiscal e contribuir para a previsibilidade das alocações orçamentárias. Para o caso brasileiro, a Constituição Federal de 1988 dispõe a respeito dos instrumentos orçamentários (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual), e a sua organização de maneira hierárquica.

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, metas e objetivos da administração pública federal para as despesas de capital (e outras delas decorrentes), bem como, para os programas de ação continuada³² com o objetivo de viabilizar a implementação e gestão das políticas de governo para os próximos quatros anos (art. 2 da Lei 13.249, de 2016).

A coordenação dos processos de elaboração, revisão, monitoramento e avaliação do Plano Plurianual é de responsabilidade da Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos (SEPLAN). Entretanto, a supracitada volatilidade das metas fiscais de curto prazo, compromete a capacidade do planejamento fiscal de médio prazo, ter algum efeito prático.

➤ Limites de médio prazo para as despesas (PIV-16.2)

Os limites para as despesas das unidades orçamentárias devem ser definidos pela administração central, visando garantir que os empenhos realizados estejam alinhados com os objetivos orçamentários e fiscais do governo federal definidos no orçamento.

³² Uma vez que o novo governo executa o planejamento elaborado para o último ano do respectivo PPA do governo anterior, visando a manutenção e a garantia da continuidade das ações governamentais.

Neste sentido, o OGU conecta-se ao PPA, por meio dos Programas Temáticos, o elo entre orçamento e objetivos deve revelar quanto o Governo Federal pretende despende em cada política pública, que se desdobra em Metas e Iniciativas. Enquanto as ações orçamentárias responsáveis pelo financiamento das atividades de apoio e manutenção de Governo se alinham aos Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado.

Portanto, as metas e prioridades do Governo Federal brasileiro para o exercício em questão, especificadas no Plano Plurianual vigente, orienta a alocação de recursos na LOA, porém não se constituem necessariamente, em limites à programação da despesa.

➤ Alinhamento do planejamento estratégico e orçamento de médio prazo (PIV-16.3)

As propostas para as despesas orçamentárias do orçamento de médio prazo devem estar alinhados com os planos e setores estratégicos definidos pelos órgãos orçamentários, e administração central. Para o caso brasileiro, a lei que instituir o plano plurianual deverá estabelecer as diretrizes, objetivos e metas regionalizadas da administração pública federal relativas as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como, para os programas de duração continuada.

Logo, nenhum investimento cuja a execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem inclusão prévia no plano plurianual, ou respectiva lei que autorize a inclusão do mesmo, sob pena de crime de responsabilidade (art. 35 da Constituição Federal de 1988). Neste sentido, os planos e programas nacionais, regionais e setoriais devem ser elaborados em conformidade³³ com o plano plurianual e enviados pelo Presidente da República para apreciação³⁴ do Congresso Nacional (art. 48 da Constituição Federal de 1988). Entretanto, a intensa volatilidade dos parâmetros estimados, ou seja, a alteração das projeções de receitas e despesas, aliada aos contingenciamentos de recursos para empenho de despesas discricionárias minam a capacidade do orçamento federal de médio prazo refletir com precisão, as ações do governo estabelecidas.

➤ Consistência do orçamento com as estimativas dos anos anteriores (PIV-16.4)

As estimativas de despesas orçamentárias elaboradas nos orçamentos de médio prazo devem estabelecer a base para a execução orçamentária anual, caso não seja possível, as variações e os motivos dos desvios necessitam ser explicadas. Neste sentido, para o caso brasileiro, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos elaboram anualmente, o Relatório Anual de Avaliação do PPA.

O relatório em questão, com ano-base 2015, contém a descrição dos principais resultados obtidos para o ano, a partir da realização das políticas públicas demonstrados nos Programas Temáticos do PPA vigente. Entretanto, o referido relatório, não menciona as variações dos valores de

³³ As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias também não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

³⁴ O art. 166 da Constituição Federal estabelece que os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

despesa empenhados de fato, com os projetados inicialmente e as devidas justificativas sobre a discrepância em questão.

Para análise da consistência do orçamento com as estimativas realizadas, utilizar-se-á o PPA 2012-2015. Neste sentido, o PPA em questão, apontou para investimentos aproximados de R\$ 5,4 trilhões destinados aos programas de governo estabelecidos, em que 83,6% (R\$ 4,53 trilhões) deveriam ser direcionados aos Programas Temáticos e cerca de 16,4% (R\$ 889,7 bilhões) para os Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado. A tabela 32 ilustra os valores projetados para a despesa dos principais Programas Temáticos contidos no PPA 2012-2015, em face aos valores empenhados no período em questão.

Tabela 33 – Valores empenhados nos principais Programas Temáticos e os respectivos montantes previstos no PPA, 2012-2015.

							R\$ bilhões
Programa	2012	2013	2014	2015	Total empenhado no Período	Previsto PPA para o período 2012-2015	Executado /Previsto
Aperfeiçoamento do SUS	67,56	71,94	80,68	88,52	308,69	1.268,4	24%
Trabalho, Emprego e Renda	40,65	47,42	52,88	48,45	189,40	996,6	19%
Agricultura Familiar	4,37	5,28	5,25	5,62	20,51	362,4	6%
Bolsa Família	21,06	24,56	26,72	27,48	99,82	317,1	31%
Fortalecimento do (SUAS ³⁵)	32,31	36,31	40,33	44,22	153,18	588,9	26%
Educação*	43,61	47,25	49,66	48,43	188,94	770,1	25%

*Educação = Educação básica + Educação Profissional e Tecnológica + Educação Superior

Fonte: PPA 2012-2015/SIGA Brasil.

Portanto, pode-se observar na tabela 32, que as estimativas realizadas para os Programas Temáticos em questão para o médio prazo, não se realizaram conforme estabelecido (a exemplo da rubrica agricultura familiar, em que apenas 6% do valor previsto para o período foi de fato executado). Neste sentido, existe uma evidente dificuldade do Governo Federal em empenhar os valores previstos (para o médio prazo) e consequentemente, cumprir com o alinhamento estratégico definido, ou seja, as políticas e ações públicas, assim o PPA é inconsistente com as estimativas orçamentárias definidas.

³⁵ Sistema Único de Assistência Social.

Tabela 34 – Avaliação do Pilar IV-16 (Perspectiva de médio prazo das despesas orçamentárias).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIV-16.1. Estimativas de médio prazo para as despesas	O PPA contém estimativas das despesas orçamentárias anuais de médio prazo alocadas de acordo com a classificação econômica e administrativa. Entretanto, possuem apenas caráter formal, uma vez que estão em completo desalinhamento com as metas estabelecidas	D
PIV-16.2 despesas Limites de médio prazo para as despesas	O PPA não tem por objetivo estabelecer limites (tetos) para os gastos orçamentários	D
PIV-16.3 Alinhamento do planejamento estratégico e orçamento de médio prazo	As estratégias de médio prazo contidas no PPA não se alinham com as políticas de gastos propostas nas demais peças orçamentárias	D
PIV-16.4 Consistência do orçamento com as estimativas dos anos anteriores	A avaliação anual do PPA não apresenta as justificativas para os desvios observados, apenas os objetivos alcançados no último ano de execução, de maneira simplificada	D

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.4 Processo de preparo do orçamento público (PIV-17)

➤ Calendário orçamentário (PIV-17.1)

A existência de datas pré-estabelecidas para realização e entrega dos documentos relativos ao orçamento, possibilita a elaboração detalhada dos mesmos, uma vez que atrasos no processo orçamentário podem criar certa instabilidade a respeito da aprovação de gastos, levando a demora em certas atividades econômicas do governo central.

Neste sentido, a tabela 34, resume o calendário do referido Ciclo Orçamentário da União, contendo o respectivo prazo para elaboração das peças orçamentárias pelo Poder Executivo, bem como, a discussão e votação das mesmas pelo Poder Legislativo.

Tabela 35 – Calendário do processo Orçamentário da União.

Peça Orçamentária		Elaboração	Discussão/ Votação	Execução	Avaliação/Controle
PPA	Prazo	Até 31/08 do primeiro ano de mandato	Até 22/12	Durante 3 anos do primeiro governo e 1 ano do governo seguinte	Interno: durante a execução Externo: durante e após o fim da execução
	Responsável	Executivo	Legislativo	Ministérios, Secretarias e outros órgãos do Poder Executivo e os demais Poderes	Interno: Todos os Poderes Externo: Poder Legislativo (auxiliado pelo Tribunal de Contas) no controle externo
LDO	Prazo	Até 15/04 de todos os anos	Até 17/07	Durante a elaboração da LOA e no ano seguinte	Interno: durante a execução Externo: durante e após o fim da execução
	Responsável	Executivo	Legislativo	Ministérios, Secretarias e outros órgãos do Poder Executivo e os demais poderes	Interno: Todos os Poderes Externo: Poder Legislativo (auxiliado pelo Tribunal de Contas) no controle externo
LOA	Prazo	Até 31/08 de todos os anos	Até 22/12	De 01/01 a 31/12 do ano seguinte ao encaminhamento do PLOA ao Poder Legislativo	Interno: durante a execução Externo: durante e após o fim da execução
	Responsável	Executivo	Legislativo	Ministérios, Secretarias e outros órgãos do Poder Executivo e os demais Poderes	Interno: Todos os Poderes Externo: Poder Legislativo (auxiliado pelo Tribunal de Contas) no controle externo

Fonte: Secretaria de Orçamento Federal.

Portanto, como demonstrado na tabela 35 existem datas e prazos previamente definidos para a realização das etapas orçamentárias. A orientação completa e compreensível para a preparação do orçamento deve abranger os processos, bem como as responsabilidades das unidades orçamentárias a partir do momento inicial de sua concepção.

Neste sentido, para o caso brasileiro, o Manual SIAFI define o processo de alocação dos recursos da gestão pública, ou seja, o ciclo da gestão, adotado pela Administração Pública Federal, que se divide em seis etapas, conforme exposto na tabela 36.

Tabela 36 – Ciclo de Gestão do Orçamento Federal brasileiro.

Fase orçamentária	Característica
Planejamento	Elaboração de PPA, LDO e LOA, fica a cargo da Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SPI/MP
Programação	Momento em que os órgãos programam suas ações, com base nos objetivos dos programas de governo, de maneira a contemplar a solução de problemas identificados no planejamento, integrando o planejamento e o orçamento. É de responsabilidade de cada ministério
Orçamentação	Operacionalização da elaboração do orçamento, cuja responsabilidade, no governo federal, é da Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MP;
Execução	Etapas em que atos e fatos são praticados na administração pública para implementação da ação governamental e na qual ocorre o processo de operacionalização objetiva e concreta de uma política pública. Os órgãos que atuam nessa fase são os próprios ministérios, sendo que o gerenciamento da execução financeira é feito pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF
Controle	É a verificação da execução física e financeira das ações, que objetiva preservar a probidade do gestor e a eficiência da gestão. Existem o controle interno administrativo, a cargo do gestor, o sistema de Controle interno, de responsabilidade da Controladoria Geral da União, da Presidência da República, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, e o controle externo, função do Congresso Nacional, por meio do Tribunal de Contas da União;
Avaliação	Diagnóstico e análise dos resultados e da efetividade da execução das ações de governo, em processo coordenado pela Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SPI/MP. O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA/MP também participa desta etapa, no que concerne à avaliação das políticas públicas, avaliação que exige período de tempo mais longo que um exercício financeiro.

Fonte: Manual SIAFI.

Portanto, como ilustrado na tabela 36, o Governo Federal determina os órgãos responsáveis e as atividades realizadas em cada fase do processo orçamentário. Neste sentido, em até trinta dias após a publicação dos orçamentos, o Poder Executivo deverá estabelecer a programação financeira, ou seja, o cronograma de execução mensal de desembolso.

Os órgãos setoriais de planejamento e orçamento e equivalentes devem manter atualizado (no respectivo portal da internet) o demonstrativo bimestral com os referidos montantes aprovados, bem como os valores da limitação ao empenho e movimentação financeira, por unidade orçamentária (Art. 8º, da Lei Complementar nº 101, de 2000).

Logo, os haveres legalmente vinculados à finalidade específica definidos nas peças orçamentárias, deverão ser utilizados exclusivamente para acatar ao objetivo de sua vinculação, ainda que em exercício financeiro diferente daquele em que ocorrer o ingresso do mesmo (art. 8 da Lei Complementar nº 101, de 2000). Portanto, os procedimentos, bem como as responsabilidades

incumbidas e os valores repassados a cada órgão orçamentário são definidos de maneira sistemática e compreensível.

➤ Envio do orçamento para o Poder Legislativo (PIV-17.3)

A adequação aos prazos previamente estabelecidos para envio da proposta orçamentária anual (PLOA) pelo Poder Executivo para avaliação e posterior outorga do Poder Legislativo, é fundamental para que a devida revisão das peças integrantes do orçamento possa ser realizada. Para o caso brasileiro, o PLOA deve ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, até 31 de agosto, para avaliação da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO).

O Poder Legislativo, pode modificar a proposta, aumentando ou diminuindo as alocações de recursos definidas, por meio de emendas parlamentares. Neste sentido, a tabela 36 destaca a data de envio da PLOA para o Poder Legislativo, demonstrando se a data estabelecida é cumprida.

Tabela 37 – Envio da PLOA ao Poder Legislativo pelo Poder Executivo, Brasil, 2014 a 2016.

Ano	Data
2014	29/08/2013
2015	28/08/2014
2016	31/08/2015

Fonte: Secretaria de Orçamento Federal.

Portanto, a submissão da proposta orçamentária pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo possui data estabelecida, provendo tempo suficiente para a sanção da Lei Orçamentária Anual antes do início do exercício fiscal em questão, em que o prazo previamente definido é usualmente respeitado.

Tabela 38 – Avaliação do Pilar IV-17 (Processo de preparo do orçamento público).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIV-17.1 Calendário orçamentário	Existe um calendário orçamentário definido e respeitado, permitindo as unidades orçamentárias, ao menos seis (6) semanas, após a proposta orçamentária inicial para completar, as respectivas estimativas	A
PIV-17.2 Orientação para elaboração do orçamento	A programação financeira é emitida para as unidades orçamentárias, cobrindo a totalidade das despesas orçamentárias do exercício financeiro, em que os respectivos limites são estabelecidos	A
PIV-17.3 Envio do orçamento para o Poder Legislativo	O executivo submeteu o PLOA para o legislativo nos três últimos exercícios consolidados, ao menos, dois meses antes do encerramento do ano objeto do orçamento	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.4.5 Escopo da análise orçamentaria realizada pelo Poder Legislativo (PIV-18)

➤ Escopo da análise orçamentária (PIV-18.1)

O escopo da análise do orçamento pelo Poder Legislativo, deve conter a revisão das políticas fiscais, as projeções e previsões macroeconômicas e financeiras, bem como as estimativas para as receitas e despesas orçamentárias. Para o caso brasileiro, a Constituição Federal estabelece que o Congresso Nacional, ou seja, as duas Casas do Governo Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal) devem deliberar, a respeito de todas as matérias de responsabilidade da União, com destaque para: o Sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas, além dos projetos de lei relativos ao plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado (art. 48, da Constituição Federal de 1988).

Neste sentido, a proposição enviada pelo Presidente da República contendo o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) para avaliação da CMO, responsável por preparar a matéria para deliberação do Plenário do Congresso Nacional. Em casos de indícios de despesas não autorizadas³⁶ poderá solicitar a autoridade governamental responsável, o esclarecimento necessário no prazo de cinco dias. (Art. 72 da Constituição Federal de 1988).

Assim, cabe³⁷ a CMO, examinar e emitir, em suma, parecer sobre: os projetos de lei relativos a PPA, LDO ao orçamento anual e aos créditos adicionais, bem como sobre os documentos pertinentes ao acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária e da gestão fiscal (Resolução nº 01, de 2006 do Congresso Nacional).

Os projetos de planos e programas nacionais, regionais e setoriais também devem ser examinados pela CMO, que deve emitir parecer quando a adequação e compatibilidade com o PPA, LDO, LOA e normas complementares após a devida apreciação das comissões de mérito de cada uma das Casas do Congresso Nacional, (art. 2º da Resolução nº 1, de 2001 do Congresso Nacional).

Portanto, a fiscalização e discussão da gestão fiscal e do orçamento federal pelo Poder Legislativo é estabelecida por dispositivos legais (como o art. 166 da Constituição Federal por exemplo). O processo de exame orçamentário do Congresso Nacional deve analisar todas as peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA, e créditos adicionais), com prazos e regras definidos.

➤ Procedimentos do Poder Legislativo para análise orçamentária (PIV-18.2)

Os procedimentos para revisão do orçamento devem ser estabelecidos e respeitados, além de incluir, consultas públicas, avaliação das emendas propostas e a realização de comitês próprios para avaliação da proposta orçamentária. Para o caso brasileiro, a CMO deve constituir (com mínimo de 5 e máximo de 10 membros), ao menos os comitês: de Avaliação, Fiscalização e Controle da Execução Orçamentária, de Avaliação da Receita, de Avaliação das Informações sobre Obras e

³⁶ Mesmo sob forma de investimentos não programados ou subsídios não aprovados.

³⁷ Sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas.

Serviços com Indícios de Irregularidades Graves e Comitê de Exame de Admissibilidade de Emendas (Resolução nº 01, de 2006 do Congresso Nacional).

A Resolução nº01 estabelece também o assessoramento institucional permanente fornecido a CMO, prestado por órgãos especializados em matéria³⁸ orçamentaria da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Além de estabelecer que o projeto de lei aprovado e enviado para sanção do Presidente da República, não poderá ser alterado³⁹. A CMO realiza audiências públicas para o debate e aprimoramento dos projetos das peças orçamentárias (LOA, LDO e PPA) bem como, para o acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária e financeira. Além de fornecer o cronograma das reuniões realizadas com o devido local e hora a ser realizada em seu portal online.

As emendas ao projeto de lei do orçamento anual (PLOA), de acordo com o art. 166 da Constituição Federal, somente serão aprovadas caso cumpram uma série de regras e normas a serem observadas, como por exemplo: serem compatíveis com o plano plurianual e com a LDO, indiquem os recursos necessários⁴⁰ (apenas os provenientes de anulação de despesa e relacionadas com a correção de erros ou omissões), ou com as especificações estabelecidas nos dispositivos do texto do projeto de lei.

Após a votação no Congresso Nacional, o PLOA deve ser encaminhado ao Presidente da República até o dia 22 de dezembro (sessão legislativa final) para a devida promulgação, assim a LOA referenda a proposta de lei orçamentária anual (PLOA) para o exercício financeiro seguinte. A tabela 39, analisa a quantidade de emendas propostas pelo Poder Legislativo, bem como os valores das mesmas, ilustrando o respectivo volume.

Tabela 39 –Emendas do Poder Legislativo ao orçamento da União, 2015.

Autor/Tipo	Quantidade de Parlamentares	Número de Emendas	R\$ bilhões	
			Autorizado	Empenhado
Senador	80	1.061	1,31	0,51
Deputado Federal	512	7.677	8,36	2,92
Total	592	8.738	9,66	3,43

Fonte: SIGA Brasil.

Como demonstrado na tabela 39, o número de emendas bem como os valores inseridos são elevados, cabe destacar também, a redução do número de integrantes da CMO desde sua criação, a Resolução nº de 1991 do Congresso Nacional responsável por estabelecer a comissão com 120

³⁸ Neste sentido, serão elaboradas notas técnicas para subsídio à análise do PLOA, LDO, PPA e dos decretos de contingenciamento.

³⁹Exceto o caso de correção de erro material, verificado exclusivamente no processamento das proposições apresentadas, formalmente autorizado pela CMO, por proposta de seu Presidente, justificando-se cada caso.

⁴⁰ Excluídas as que incidam sobre: dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida, transferências constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal.

membros (90 deputados e 30 senadores), enquanto a Resolução nº 1, de 1993 a reduz para 84 membros (63 deputados e 21 senadores), por fim a Resolução nº 1 de 2006 altera para 40 o número de membros (30 deputados e 10 senadores). Logo, a capacidade de análise significativa do Poder Legislativo dentro do prazo estabelecido, em especial para o elevado número de emendas propostas para alteração no orçamento pode ser comprometida.

➤ Cronologia da aprovação orçamentária (PIV-18.3)

O Poder Legislativo deve avaliar, realizar as alterações, caso necessário e aprovar o orçamento antes do início do ano objeto do planejamento orçamentário, para garantir a disponibilidade dos recursos, conforme definido, a partir do começo do exercício. Para o caso brasileiro, como mencionado, o Poder Executivo deve encaminhar a Proposta Orçamentária ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do exercício financeiro e ao final do mês de setembro, a CMO acolhe as emendas⁴¹ aos projetos de lei.

O encaminhamento do PLOA e seus respectivos créditos adicionais, será recebido pelo Presidente do Senado Federal, e encaminhado à CMO às Casas do Congresso Nacional em até 48 horas após a comunicação do seu devido recebimento. A tabela 40 destaca as datas de aprovação da Lei Orçamentária Anual analisando a capacidade de o Poder Legislativo em aprovar e consequentemente sancionar a lei orçamentária anual.

Tabela 40 – Data de aprovação da LOA, Brasil, 2012 a 2016.

Ano	Data da aprovação
2012	19/01/2012
2013	04/04/2013
2014	20/01/2014
2015	20/04/2015
2016	14/01/2016

Fonte: Secretaria de Orçamento Federal.

Sendo assim, pode-se concluir que há relativa dificuldade em aprovar a LOA para os respectivos anos, uma vez que a sua data de aprovação, via de regra, ocorre após o início do ano objeto, com destaque para os anos de 2013 e 2015 com a devida outorga apenas em abril, como a LOA é a responsável por determinar a programação orçamentária para o respectivo ano, a sua aprovação tardia compromete a programação financeira determinada.

➤ Regras para ajustes no orçamento pelo Poder Executivo (PIV-18.4)

As alterações e emendas realizadas ao decorrer do exercício devem seguir procedimentos definidos, como a autorização do legislativo. No caso brasileiro, se o Poder Executivo necessitar

⁴¹ As emendas são publicadas em avulso para divulgação e apreciação.

realizar despesas acima do limite previsto na LOA, deve submeter um projeto de lei de crédito adicional, ou seja, novo pedido para autorização de gastos, condicionado aos limites constantes na LOA. A exceção são casos de pequenos ajustes (previstos⁴² no orçamento) nas despesas e de imprevisibilidade, emergência e calamidade pública, em que o Poder Executivo pode incluir autorizações no orçamento, por meio de medida provisória, imediatamente submetida para avaliação do Congresso Nacional.

Neste sentido, de acordo com o art. 7 da Lei nº 4.320, de 1964, a LOA poderá conter autorização ao Executivo para: abrir créditos suplementares (dependendo da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e com a devida exposição justificativa) por meio de decreto executivo ou realizar operações de crédito por antecipação de receita, para atender insuficiência de caixa em qualquer mês do exercício financeiro.

O art. 4 da Lei nº 13.332, de 2016 autoriza a abertura⁴³ de créditos suplementares, desde que compatíveis com a meta de superávit primário, sem a necessidade da autorização do Congresso Nacional, para o atendimento de despesas, em até 20% do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação parcial de dotações por exemplo.

Tabela 41 – Avaliação do Pilar IV-18 (Escopo da análise orçamentária realizada pelo Poder Legislativo).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PIV-18.1 Escopo da análise orçamentária	As revisões orçamentárias do Poder Legislativo abrangem as políticas, projeções e prioridades fiscais de médio prazo, bem como, detalhes da receita e despesa orçamentária	A
PIV-18.2 Procedimentos do Poder Legislativo para análise orçamentária	Os procedimentos do Poder Legislativo para revisão das propostas orçamentárias são normatizados e incluem arranjos internos organizacionais, como comitês de revisão especializados, suporte técnico e procedimentos para negociação (emendas)	A
PIV-18.3 Cronologia da aprovação orçamentária	O Legislativo aprovou o orçamento anual dentro de um mês do início do exercício fiscal, em ao menos, dois dos três últimos anos consolidados. Entretanto deve-se destacar que a aprovação dos orçamentos para os exercícios de 2013 e 2015 ocorreram apenas quatro (4) meses após o início do respectivo exercício	D
PIV-18.4 Regras para ajustes no orçamento pelo Poder Executivo	Existem regras claras para ajustes no orçamento corrente pelo Poder Executivo, entretanto certas realocações sem a autorização do legislativo são permitidas para	B

Fonte: Elaborado pelo autor.

⁴² O Congresso autoriza na própria lei orçamentária que o Presidente da República, por decreto, dentro de certos limites, suplemente dotações em função da insuficiência de recursos.

⁴³ Excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais abertos ou reabertos e vedado o cancelamento de valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais e das emendas coletivas.

3.5 Previsibilidade e controle na execução orçamentária (Pilar V)

Como mencionado, o orçamento deve ser implementado conforme planejado, seguindo padrões e sistemas efetivos, além de conter processos de controle interno, garantindo a devida utilização dos recursos públicos.

3.5.1 Administração das receitas (PV-19)

➤ Direitos e obrigações das arrecadações realizadas (PV-19.1)

A extensão do acesso às informações e obrigações tributárias, bem como aos procedimentos administrativos e processos que possibilitem a compensação financeira - sistema independente capaz de considerar as apelações - é essencial para o gerenciamento das finanças públicas, uma vez que os tributos traduzem a interação entre o contribuinte e a Administração Pública. No Brasil, o art. 145 da Constituição Federal de 1988 dispõe sobre os tributos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem estabelecer.

Enquanto, Secretaria da Receita Federal do Brasil, subordinada ao Ministério da Fazenda, é responsável pela administração dos tributos de competência da União, incluindo os previdenciários e aqueles incidentes sobre o comércio exterior. Enquanto os demais membros da Federação (Estados, Distrito Federal e Municípios) devem manter Administrações Tributárias próprias, no que tange os tributos das respectivas competências.

A competência tributária define atribuições distintas para os entes federativos na administração do sistema fiscal nacional e dos recursos advindos, uma vez que cada nível de governo deve elaborar a respeito das leis tributárias de sua responsabilidade. Como observado no art. 30 da Constituição Federal, por exemplo, que atribui aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua responsabilidade, bem como a aplicação de suas rendas (O Anexo I ilustra os tributos e as competências devidas aos entes federativos para a arrecadação tributária).

Portanto, devido ao complexo sistema tributário nacional – que prevê relativa autonomia tributária para os distintos Entes Federativos – as normas tributárias, a capacidade e qualidade da administração dos tributos federativos pode variar de acordo com a unidade federativa em particular, além de contribuir para a desarmonia no processo de coordenação dos tributos à nível federal, podendo ocasionar uma sobrecarga tributária.

Apesar das respectivas informações sobre a legislação tributária federal, arrecadação, agenda tributária, além da oferta de serviços ao cidadão, como a disponibilização de declarações e

demonstrativos, pagamentos e parcelamentos e restituições⁴⁴ condizentes à União estarem disponíveis online, por meio dos dispositivos oficiais.

➤ Gerenciamento dos riscos da receita (PV-19.2)

A abrangência de uma abordagem sistemática, compreensível e estruturada, deve ser utilizada pelas entidades tributárias para avaliar e priorizar riscos de observância, visando garantir a execução da receita estimada, evitando a sobrecarga do sistema tributário nacional. Dessa maneira no Brasil, a Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil (Sufis), é responsável, em suma⁴⁵, por monitorar os contribuintes e promover a conformidade tributária. Atuando, com o objetivo de garantir a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado e no combate à sonegação fiscal e demais ilícitos tributários.

O Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015 divulgado pela Secretaria da Receita Federal Brasileira (SFRB) estabelece que elevar o grau de observância é um dos principais objetivos. Logo, dentro da gestão de risco a fiscalização dos contribuintes que apresentem indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária e a devida notificação do mesmo é fundamental para alcançar tal meta.

A Sufis implementa duas ações complementares para aumentar o grau de observância tributária: ações de auto regularização⁴⁶ e a simplificação das obrigações acessórias, a auto regularização foi responsável por recuperar cerca de R\$ 829 milhões, enquanto as autuações, somam R\$ 1,48 bilhão em 2015. Além de monitorar também, os maiores contribuintes da Receita Federal, que apesar de corresponderem a 0,01% do total cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, correspondem a 61% da arrecadação total da SFRB em 2015, como divulgado no Plano Anual da Fiscalização supracitado.

Enquanto, a simplificação de obrigações acessórias se materializa pela substituição gradativa dos programas e declarações para a coleta de dados da SFRB pelas escriturações e documentos fiscais eletrônicos, integrados no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped⁴⁷). Logo, a simplificação em questão é um instrumento de desburocratização⁴⁸ do fisco. Desse modo, a Receita Federal

⁴⁴ O contribuinte também pode apresentar procedimentos administrativos ou judiciais para recorrer, objetivando a compensação, além da possibilidade de pedir vistas ao processo, juntos aos órgãos responsáveis.

⁴⁵ Além de realizar pesquisa e seleção dos sujeitos passivos que serão fiscalizados bem como, executar a fiscalização interna (revisão das declarações) ou externa (auditorias).

⁴⁶ A auto regularização, tem por objetivo estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes integrantes das malhas fiscais, tanto para pessoa jurídica, quanto para pessoas físicas, ampliando os serviços oferecidos para que o contribuinte identifique a infração cometida e auto regularize a situação.

⁴⁷ Em suma, o Sped consiste na modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim, sua validade jurídica apenas na forma digital (Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015, Receita Federal).

⁴⁸ Como exemplos dessa tendência de desburocratização, encontra-se a instituição da nota fiscal em formato unicamente digital, a extinção do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), físico e a implementação do e-Social, que, a médio prazo, substituirá outras declarações tributárias, previdenciárias e trabalhistas (Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015, Receita Federal).

Brasileira atua visando a conformidade tributária, buscando elevar o grau de observância, por meio de medidas para incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária.

➤ Auditoria e investigação da receita (PV-19.3)

O controle para a execução tributária apropriada deve evitar a evasão e garantir que atos de descumprimento sejam revelados, proporcionando mecanismos robustos e eficientes que atuem a coibir tais irregularidades. Deste modo para o caso brasileiro, o art. 1 da Lei nº 8.137, de 1990 constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório, mediante condutas, como por exemplo: a omissão de informações relevantes, fraudar a fiscalização tributária, fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos.

A Receita Federal Brasileira identifica provas de ocorrência de fraude ou sonegação e promove uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), que deve ser encaminhada ao Ministério Público Federal. Para o ano de 2015 destaca-se algumas operações especiais, como por exemplo a participação da Receita Federal, em conjunto com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal, por meio de cruzamentos e análise de dados internos realizados pelo setor de investigação na operação Laja Jato⁴⁹. A tabela 42 apresenta o resultado parcial divulgado no ano 2015 da operação em questão, demonstrando a importância da sua deflagração.

Tabela 42 – Resultado Parcial⁵⁰ da Operação Lava Jato, Brasil, 2015.

Núcleo	Imposto	Multas e Juros	R\$ milhões
			Total do Crédito
Empreiteiras	468,92	798,71	1.267,63
Operadoras cambio	30,29	83,84	114,13
Ex-Diretores	7,37	13,99	21,36
Operador	4,42	8,51	12,93
Político	2,14	3,18	5,32
Total	513,14	908,22	1.421,36

Fonte: Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015, Receita Federal.

Como observado na tabela 42, cerca de R\$1,42 bilhão de crédito tributário foi constituído, além dos dados apresentados, foram lavradas dezoito (18) Representações Fiscais para Fins Penais. Outra operação a ser destacada pelo relatório, a Ararath⁵¹, que constituiu um crédito total de aproximadamente R\$ 243 milhões entre pessoas físicas (20) e pessoas jurídicas (48). Portanto, apesar do monitoramento e fiscalização, grandes esquemas de corrupção generalizados são responsáveis pela

⁴⁹ A partir da investigação de uma rede de combustíveis e lava a jato de automóveis utilizada para lavar dinheiro de uma organização criminosa, avançou para outras organizações criminosas e se transformou na maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve (Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015, Receita Federal).

⁵⁰ Os valores referem-se ao encerramento parcial dos fatos ocorridos em 2010.

⁵¹ Partiu de evidência sobre a existência de uma organização criminosa que se valeu de sistema financeiro paralelo para movimentar cifras milionárias para fins diversos, incluindo corrupção de servidores públicos e financiamento ilegal de campanhas eleitorais, praticando diversos crimes conexos com crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, notadamente, a operação clandestina de instituição financeira, gestão fraudulenta e lavagem de dinheiro (Plano Anual da Fiscalização – Resultados de 2015, Receita Federal).

sonegação e ilegalidades tributárias de grande vulto, o que pode indicar certa vulnerabilidade na fiscalização.

➤ Monitoramento de receitas em atraso (PV-19.4)

A avaliação e gerenciamento da extensão dos atrasos tributários, deve incluir o foco no volume e datas dos vencimentos, para evitar a execução de recursos judiciais – que tendem a encarecer a cobrança dos recursos devidos – e garantir alternativas para a eficiente coleta de tributos. A consolidação da dívida ativa da União, objetiva evidenciar a arrecadação e o estoque de créditos de natureza, tributária, não tributária e previdenciária do Governo Federal, que após o respectivo vencimento do prazo de pagamento, tornam-se exigíveis.

Os créditos, depois de apurados como líquidos e certos, podem ser inscritos na Dívida Ativa da União (DAU), sob administração da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na Dívida Ativa das autarquias e fundações, de responsabilidade da Procuradoria-Geral Federal (PGF), ou ainda na Dívida Ativa do Banco Central do Brasil, gerenciado pela Procuradoria-Geral do Banco Central (PGBC).

Com base em informações gerenciais da Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR) realizada pela Controladoria-Geral da União (CGU) relativa ao exercício de 2015, constatou-se crescimento da DAU, aproximado de 18% relativo ao ano de 2014 (passando de R\$ 1,4 trilhão para R\$ 1,65 trilhão) enquanto a arrecadação, corresponde a R\$ 4,8 bilhões, no mesmo período.

Cerca de R\$ 1,4 trilhão (85% da DAU) é administrado pela PGFN, por meio de seu portal oficial, a mesma, apresenta relativa defasagem em termos da disponibilização de dados estatísticos⁵², bem como, de informações relativas aos procedimentos e arrecadação da mesma, indicando certo descompasso no gerenciamento das dívidas em atraso com o Governo Federal.

A Receita Líquida da União realizada no exercício fiscal de 2015 corresponde a aproximadamente R\$1,03 trilhão, logo a DAU equivale a cerca de 160% (R\$ 1,65 trilhão) da receita líquida obtida no exercício de 2015 do Governo Federal. Em que, aproximadamente R\$ 250 bilhões resulta do acréscimo à dívida constatada em 2015, enquanto o R\$ 1,4 trilhão restante é relativo ao acúmulo dos anos precedentes (2014 e pregressos).

⁵² Indicando apenas o Balanço Geral da União até 2011 (mesmo após conclusão do exercício de 2016).

Tabela 43 - Avaliação do Pilar V-19 (Administração das receitas).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-19.1 Direitos e obrigações das arrecadações realizadas	A principais entidades SRFB, estabelecem acesso as informações tributárias diversas, bem como a disponibilidade da aplicação de recursos para sua contestação. Entretanto, ressalta-se a complexidade do sistema tributário e a plena autonomia das unidades administrativas tributarias próprias, relativas as esferas Estaduais e Municipais, que devido a extensão federativa, podem acarretar em distorções	B
PV-19.2 Gerenciamento dos riscos da receita	A RFB desenvolve atividades objetivando a observância tributária, por meio de processos sistematicamente estruturados, monitorando todos os contribuintes. Com a ressalva para a intensa concentração na contribuição tributária, ou seja, poucos contribuintes são responsáveis pela maioria da carga tributária	B
PV-19.3 Auditoria e investigação da receita	Existem atividades e órgãos responsáveis pela auditoria e investigação das conformidades tributárias, que objetivam combater fraudes e sonegações fiscais, entretanto a deflagração de uma única operação, com a respectiva constituição de R\$ 1,4 bilhões indica certa fragilidade da mesma	D
PV-19.4 Monitoramento de receitas em atraso	Existe elevado estoque de dívidas (DAU) comparado com a receita líquida anual consolidada no exercício de 2015, sendo que, parte significativa da dívida advém de anos pregressos superiores a 12 meses, o que dificulta a recuperação da mesma	D

Fonte: Elaborado pelo ator.

3.5.2 Contabilidade das receitas orçamentárias (PV-20)

➤ Informações sobre arrecadação da receita (PV-20.1)

A unidade central responsável por coordenar a administração de receitas e coletas deve estabelecer as devidas atividades e procedimentos para coleta e gerenciamento das arrecadações das receitas orçamentárias, possibilitando a consolidação e a devida exposição dos resultados obtidos. Por conseguinte, no Brasil, o Decreto nº 7.482, de 2011 atribui⁵³ a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira. Bem como, propor as medidas de aperfeiçoamento, regulamentação e consolidação da legislação tributária federal, além de interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira de custeio previdenciária e correlata.

Neste sentido a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem divulgar, até o último dia do mês posterior ao da respectiva arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar, bem como, a expressão numérica dos critérios de rateio (art. 162 da Constituição Federal de 1988). A SFRB,

⁵³ Os vencimentos dos prazos para pagamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como a apresentação das principais declarações, demonstrativos e documentos exigidos (definidos em legislação correspondente), constam no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo responsável por estabelecer a Agenda Tributária, divulgado mensalmente.

órgão integrante do Ministério da Fazenda, coordena e administra as receitas advindas dos tributos coletados, divulgando relatórios mensais de monitoramento. Os dados também são consolidados e analisados nos relatórios de avaliação das contas nacionais realizado pelo TCU ao final do exercício fiscal.

➤ Transferências de receitas coletadas (PV-20.2)

A precisão dos mecanismos de transferências de recursos para a agência designada para gerenciar as receitas, garante a disponibilidade imediata da mesma, possibilitando uma efetiva gestão de caixa. Neste sentido, para o caso brasileiro, as diferentes fontes e obrigações tributárias (ilustradas no anexo I) apresentam procedimentos distintos para o seu respectivo depósito na Conta Única do Tesouro Nacional.

A exemplo dos depósitos judiciais e extrajudiciais de valores referentes a tributos e contribuições federais (inclusive seus acessórios e os provenientes de tributos e contribuições inscritos em Dívida Ativa da União), administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, devem ser efetuados na Caixa Econômica Federal (CEF), mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

O recolhimento das transferências dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro Nacional, deve estar em observância ao princípio de unidade de tesouraria, em que é vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais (art. 56 da Lei no 4.320, de 1964). Em seguida, os depósitos serão repassados pela CEF para a Conta Única do Tesouro Nacional (art. 1 da Lei nº 9.703, de 1988).

Porém, cabe destacar que o complexo sistema tributário nacional, institui o sistema compartilhado⁵⁴ de receitas tributárias, a exemplo⁵⁵ do repasse de 25% do produto de arrecadação dos impostos sobre operações relativas à circulação de impostos sobre a circulação de mercadorias. Portanto, as mesmas devem ser processadas, e após o devido cálculo, repassado aos órgãos destinatários.

Logo, caberá ao Ministério da Fazenda a apuração e devida classificação da receita arrecadada, com vistas à sua destinação constitucional (art. 1 do Decreto nº 93.872, de 1986). Conquanto, como salientado o intrincado sistema tributário nacional exige a partilha e a distribuição diversa de diferentes tributos, o que pode dificultar a consolidação e posterior repasse das arrecadações.

⁵⁴A parcela da arrecadação de impostos transferidas pelos Entes Federativos (União para Estados, Distrito Federal e Municípios; e Estados aos respectivos Municípios) previstas nos dispositivos legais não é considerada receita do governo que a transferir (Art. 212 da Constituição Federal), constituindo, transferência obrigatória (constitucional ou legal).

⁵⁵ Destaca-se também a entrega de 49% (quarenta e nove por cento) do produto da arrecadação dos impostos sobre renda proventos de qualquer natureza, e sobre produtos industrializados nas formas estabelecidas (para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e Fundo de Participação dos Municípios por exemplo) (Art. 159 da Constituição Federal de 1988).

➤ **Consolidação das contas nacionais (PV-20.3)**

A consolidação dos resultados das cobranças, coletas, atrasos e transferências para a unidade responsável deve ocorrer regularmente, para estabelecer, que ao longo do ano, o sistema financeiro explique o fluxo financeiro ocorrido. Neste sentido para o caso brasileiro, A SRFB, entre outras funções, é responsável pela gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal, além do controle da arrecadação administrada, a nível federal.

A SRFB deve disponibilizar (em seu respectivo site) a análise mensal da arrecadação das receitas federais, contendo dados consolidados para o período, bem como comparativos com o exercício anterior consolidado. A elaboração do orçamento é processada pelo Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), que trata as informações inseridas pelas Unidades Orçamentárias (Unidades e Órgãos envolvidos na elaboração da proposta Orçamentária), e a programação financeira é executada pelo SIAFI.

Portanto, a prestação de contas deve evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, além de destacar as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos (nas instâncias administrativa e judicial), além das demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58, da Lei Complementar nº 101, de 2000).

Tabela 44 - Avaliação do Pilar V-20 (Contabilidade das receitas orçamentárias).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-20.1 Informações sobre arrecadação da receita	O Governo Federal, por meio da SRFB obtém informações dinâmicas e detalhadas sobre as receitas arrecadadas pelas diferentes unidades responsáveis, coletando e consolidando as mesmas mensalmente	A
PV-20.2 Transferências de receitas coletadas	As transferências das arrecadações coletadas pelas entidades encarregadas devem ocorrer diretamente para a Conta Única do Tesouro Nacional	A
PV-20.3 Consolidação das contas nacionais	As entidades responsáveis por coletar e divulgar as receitas do Governo Federal devem consolidar os respectivos balanços periodicamente de maneira sistemática	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.5.3 Previsibilidade para alocação anual de recursos (PV-21)

➤ **Consolidação dos balanços de caixa (PV-21.1)**

A capacidade da administração pública em identificar e consolidar os fluxos de caixa, bem como as contas e balanços financeiros é fundamental para a devida liberação dos fundos, para tal, a utilização de conta singular agiliza a centralização das informações.

Neste sentido no Brasil, a Conta Única do Tesouro Nacional (CUT), mantida no Banco Central do Brasil, é utilizada para registrar a movimentação (entradas e saídas) dos recursos financeiros de responsabilidade dos Órgãos e Entidades da Administração Pública e relativos⁵⁶. A movimentação da Conta Única do Tesouro Nacional deve ser efetuada por intermédio das Unidades Gestoras integrantes do SIAFI, utilizando o sistema de maneira online, como Agente Financeiro⁵⁷ para efetuar pagamentos e recebimentos (Manual Siafi, 1996).

A realização da receita e despesa da União ocorrerá, exclusivamente, por via bancária e a arrecadação de todas as receitas da União e na forma estabelecida pelo Ministério da Fazenda, com o seu respectivo produto, obrigatoriamente recolhido a conta do Tesouro Nacional no Banco do Brasil (Decreto nº 93.872 de 1986), para posterior repasse ao Tesouro Nacional.

Portanto, a Conta Única do Tesouro Nacional é o mecanismo que possibilita a movimentação de recursos financeiros dos órgãos e entidades ligadas ao SIAFI, além de ser consolidada diariamente, tal centralização garante a manutenção da autonomia e individualização, permitindo o controle imediato dos gastos. A operacionalização da Conta Única em questão deve ser efetua por meio de documentos devidamente registrados no SIAFI.

➤ Previsão e monitoramento de caixa (PV-21.2)

A realização da previsão e dos fluxos de caixa disponíveis para as unidades orçamentárias devem ser constantemente monitorados, à fim de garantir a realização dos repasses necessários eficientemente. Uma vez que a entrada de receitas orçamentarias e a realização das despesas públicas ocorrem ao longo do ano civil e em momentos distintos, deve-se ajustar o ritmo da execução do orçamento, ao provável fluxo de entrada de recursos financeiros.

Para o caso da União, cada ministério e órgão tem um prazo determinado para elaboração do cronograma de desembolso particular, que deve refletir as saídas de recursos financeiros. A STN, como órgão central deve consolidar e aprovar a programação financeira de desembolso completa do Governo Federal para o exercício, procurando o ajuste as necessidades. A meta de resultado primário estabelecida, bem como, a arrecadação de receitas do Governo Federal, também são fundamentais para determinar a liberação dos recursos para os órgãos competentes, realizado pela STN.

Após a promulgação da LOA, com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo deverá aprovar um quadro com as cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária em particular, fica autorizada a utilizar. A fixação das respectivas cotas atende os seguintes objetivos: assegurar às unidades orçamentárias a soma de recursos necessários e suficientes para melhor execução do seu programa anual de trabalho, a tempo útil e manter o equilíbrio, durante o exercício entre a receita

⁵⁶ Bem como, das pessoas jurídicas de direito privado que façam uso do SIAFI por meio de termo de cooperação técnica firmado com a STN.

⁵⁷ O Banco do Brasil ou outros agentes financeiros são autorizados pelo Ministério da Fazenda em situações excepcionais, bem como o Sistema de Pagamentos Brasileiro – SPB para transferências diretas às instituições financeiras.

arrecadada e a despesa realizada (art. 48 da Lei nº 4320, de 1964). Portanto, a constituição da Programação Financeira, permite assegurar a execução dos programas de trabalho anuais, ou seja, evitar provável insuficiência de tesouraria.

➤ Informações sobre o comprometimento com os limites orçamentários (PV-21.3)

A capacidade do órgão central responsável pela programação financeira em transmitir as informações atualizadas a respeito dos fluxos e repasses previstos para o exercício, garante que as unidades destinatárias possam estabelecer os respectivos cronogramas de desembolso.

Para a União, a Coordenação-Geral de Programação Financeira (COFIN) é responsável pela aprovação do limite global de pagamentos de cada Ministério ou Órgão equivalente, respeitando o montante de dotações previstas para o fluxo de caixa do Tesouro Nacional. Neste sentido, o SIAFI possibilita, a cada unidade gestora de recursos, elaborar a própria programação financeira e submetê-la ao respectivo órgão setorial para consolidação e posterior envio para o órgão central de programação financeira, de forma a estabelecer os cronogramas individuais para desembolso de recursos.

Entretanto, a programação financeira do Governo Federal, estabelece limites de gastos (quantitativos) para as unidades orçamentárias, podendo ser subitamente alterados, como não há a fixação de aspectos qualitativos estabelecidos para que a execução das políticas públicas, as mesmas podem ser comprometidas.

➤ Ajustes orçamentários significativos no orçamento corrente (PV-21.4)

Os ajustes ao orçamento corrente devem ser realizados com objetivo de antecipar eventos que possam afetar as receitas ou despesas definidas previamente, entretanto devem ocorrer de maneira sistemática e transparente, à fim de minimizar o impacto dos ajustes em questão, nas alocações previstas inicialmente, para que os principais programas e ações do governo não sejam comprometidos.

Neste sentido para o caso brasileiro, o art. 9 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que caso comprovado que a realização da receita da União possa não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas, os Poderes da União e o Ministério Público deverão promover, por ato próprio, a limitação do empenho e movimentação financeira, nos montantes necessários.

Logo, o Poder Executivo pode realizar o contingenciamento, ou seja, retardamento, ou inexecução de parte da programação de despesa prevista na LOA, devido a insuficiência de receitas. O Decreto de Contingenciamento deve apresentar como anexos limites orçamentários para a movimentação e o respectivo empenho de despesas, além dos limites financeiros que impedem o pagamento de despesas empenhadas e inscritas como restos a pagar, incluindo anos anteriores (art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000).

A tabela 45 apresenta os valores identificados como necessários para contingenciamento pelo Poder Legislativo, e os valores de fato contingenciados, ilustrando a capacidade do Governo Federal em identificar com antecedência os eventos responsáveis por alterar as receitas ou despesas estabelecidas na programação financeira e reprogramar o cronograma de desembolso, com objetivo de convergir para as metas fiscais definidas.

Tabela 45 – Contingenciamento do Poder Executivo, Brasil, 2015.

	R\$ bilhões	
Avaliação	Valor Necessário de Contingenciamento	Valor de Fato Contingenciado
LOA 2015	-	-
2º bimestre	69,9	69,9
3º bimestre	8,5	8,5
4º bimestre	-	-
5º bimestre	105,4	-
Dezembro	105,4	-
Total	183,8*	78,4**

*Exclui-se do total o valor referente a dezembro, uma vez que se trata da mesma necessidade identificada no 5º bimestre, porém não cumprida, sendo requerida novamente.

**Quando acrescido ao valor contingenciado pelos demais Poderes de R\$1,06 bilhão, alcança-se o valor de aproximadamente, R\$ 79,5 bilhões

Fonte: Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – 2015.

Como ilustrado, na tabela 45, o Governo Federal contingenciou o montante de R\$ 79,5 bilhões em dotações destinadas à execução de despesas primárias discricionárias, entretanto como o valor recomendado para o contingenciamento de R\$ 105,4 bilhões, correspondente a aproximadamente 53% da despesa primária realizada no período (de acordo com o Tesouro Nacional a receita líquida para outubro correspondeu R\$101 bilhões e novembro R\$97 bilhões para 2015) a recomendação não pôde ser realizada, devido ao seu elevado valor.

Portanto, a orientação para o contingenciamento de valores inexecutáveis ao final do exercício financeiro (5º bimestre e dezembro), seguido da ausência de recomendações do 4º bimestre indica a ausência de um mecanismo capaz de prever eventos que possam comprometer a programação financeira determinada nos mecanismos orçamentários de maneira sistemática e eficiente.

Tabela 46 - Avaliação do Pilar V-21 (Previsibilidade para alocação anual de recursos).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-21.1 Consolidação dos balanços de caixa	A consolidação da Conta Única do Tesouro Nacional ocorre diariamente, por meio dos sistemas online	A
PV-21.2 Previsão e monitoramento de caixa	O fluxo de caixa é projetado com objetivo de evitar insuficiências de tesouraria, entretanto cabe destacar que a recorrente alteração das metas fiscais em questão compromete a capacidade de planejamento da programação financeira	B
PV-21.3 Informações sobre o comprometimento com os limites orçamentários	As unidades orçamentárias estão sujeitas a alterações repentinas nos limites de repasses estabelecidos, comprometendo o respectivo planejamento, especialmente para as despesas não estabelecidas em dispositivos legais, ou seja, não obrigatórias	C
PV-21.4 Ajustes orçamentários significantes no orçamento corrente	Os ajustes ao orçamento anual estabelecido (contingenciamento) podem ocorrer a cada relatório bimestral de avaliação das metas fiscais, com a importante ressalva de que existe uma evidente falta de planejamento, quanto a identificação dos eventos que possam comprometer as despesas e receitas e as devidas medidas necessárias a serem adotadas	D

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.5.4 Despesas em atraso (PV-22)

➤ Volume de despesas em atraso (PV-22.1)

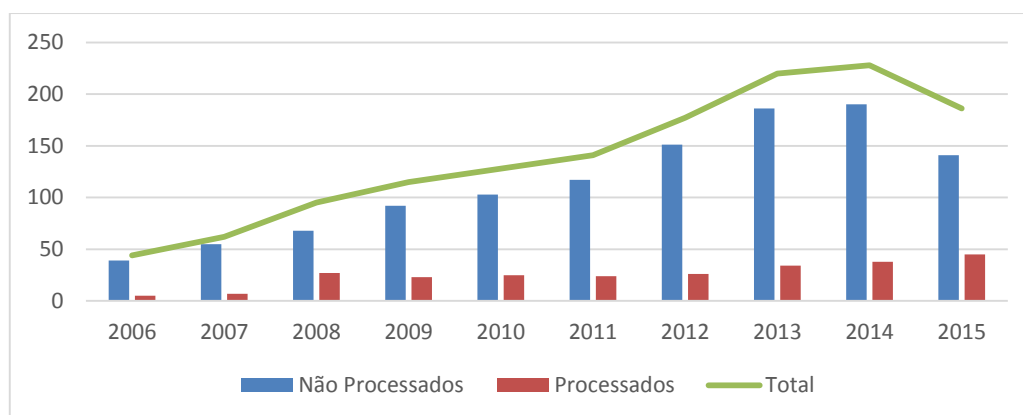
As normas e procedimentos que orientem o gerenciamento das despesas e os compromissos em atraso, devem ser identificados ao final de cada exercício financeiro. O Governo Federal brasileiro, por meio da Secretaria de Orçamento, Finanças e Contabilidade (SECOF) deve autorizar a inscrição dos saldos na conta de empenhos a liquidar (no dia 31 de dezembro) após a devida solicitação de inscrição de Restos a Pagar⁵⁸ (no encerramento do exercício financeiro) encaminhada pelas unidades fiscalizadoras e Estaduais responsáveis.

O gráfico 8 ilustra o valor consolidado de Restos a Pagar, classificados em processados e não processados⁵⁹ registrados ao final de cada exercício, identificando o gerenciamento da rubrica e a sua respectiva evolução no período 2011 a 2015 (em R\$ bilhão).

⁵⁸ De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) dois tipos de lançamentos contábeis podem ser efetuados no encerramento de cada exercício financeiro: o relativo ao cancelamento de Restos a Pagar inscritos em anos anteriores, porém não pagos, e outro relacionado a inscrição das despesas empenhadas, porém pendentes de pagamento.

⁵⁹ Se distinguem em processadas e não processadas. Os Restos a Pagar processados correspondem aqueles cujo o 2º estágio da despesa (liquidação) já ocorreu, e os não processados são aqueles originários de despesas legalmente empenhadas, que não foram liquidadas e pagas até o 31 de dezembro do mesmo exercício.

Gráfico 8 – Restos a pagar, Brasil, 2006 a 2015.



Fonte: SIAFI.

Como ilustrado no gráfico 8, a Secretaria do Tesouro Nacional registrou, no encerramento do exercício de 2015, um estoque de R\$ 186,3 bilhões de Restos a Pagar, refletindo na reversão da trajetória ascendente da respectiva rubrica, a partir do final do exercício de 2006. Tal resultado se deve aos valores pagos nos anos 2014 e 2015 respectivamente, como demonstrado na tabela 47.

Tabela 47 – Pagamentos realizados na rubrica Restos a Pagar, Brasil, 2014 e 2015.

Ano	Processados	Não processados	R\$ bilhões
			Total
2014	27,9	83,9	111,8
2015	32,2	89,3	121,5

Fonte: SIAFI.

Logo, para o exercício de 2015 foi registrado o pagamento de R\$121,5 bilhões do RAP, deve-se destacar que não há registros da estratégia explícita para o gerenciamento do Restos a Pagar conjuntamente com a realização do Resultado Primário do Governo Federal, ou seja, a respeito do *trade-off* entre os resultados. A tabela 48 compara a rubrica em questão, com as despesas totais consolidadas para os últimos três exercícios consolidados, com objetivo de analisar a parcela das despesas em atraso dos empenhos orçamentários totais realizados para cada ano.

Tabela 48 - Parcela dos Restos a Pagar em relação a despesa orçamentária total observada nos anos 2013 a 2015

Ano	Despesa orçamentária total	Restos a pagar (RAP)	R\$ bilhões
			% do RAP sobre as Despesas Orçamentarias
2013	1.930,403	220	11,4%
2014	2.308,335	228	9,88%
2015	2.382,043	186	7,81%

Fonte: SIAFI; Siga Brasil.

Portanto, apesar da reversão da trajetória da rubrica em questão como exposto, o volume inscrito na mesma ainda é considerado elevado (7,5%), quando comparado as despesas orçamentárias totais observadas para 2015, conforme ilustrado na tabela 48.

➤ Monitoramento das despesas em atraso (PV-22.2)

A identificação e monitoramento nos atrasos das despesas do governo central, contribuem para o devido gerenciamento financeiro público, uma vez que o acúmulo sistemático de valores a serem pagos em exercícios futuros, dificulta a realização do planejamento e execução financeira de anos posteriores. Neste sentido, o Governo Federal brasileiro monitora o comportamento da rubrica Restos a Pagar, divulgando os resultados anuais obtidos e as informações relevantes.

A inscrição de despesas como Restos a Pagar a nível federal, ocorre automaticamente, no encerramento do exercício financeiro, correspondente a emissão da Nota de Empenho, e terá validade até mesma data do ano subsequente (art. 68 do Decreto 93.872 de 1986). O TCU destaca que o valor correspondente ao cancelamento de despesa inscrita em Restos a Pagar pode ter o seu respectivo pagamento efetuado, em até cinco anos após a sua inscrição, após a baixa contábil, as despesas podem ser pagas na rubrica Despesas de Exercícios Anteriores.

O monitoramento ao decorrer do ano, decorre da exigência na publicação, dentro do prazo de trinta dias após o encerramento de cada bimestre, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) pelo Tesouro Nacional (do art. 165 da Constituição Federal de 1988). A respectiva estruturação do relatório é definida no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e deve compreender, entre outras atribuições, a Execução dos Restos a Pagar, inscritos no exercício anterior. O relatório em questão divulga o monitoramento de acordo com o seu processamento e origem (Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Investimentos por exemplo).

Tabela 49 - Avaliação do Pilar V-22 (Despesas em atraso).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-22.1 Volume de despesas em atraso	Apesar do monitoramento e esforço do Governo Federal em conter a trajetória de crescimento dos Restos a Pagar, a rubrica é significativa quando comparada ao total das despesas orçamentárias constatadas para os três últimos exercícios fiscais (flutuando entre 7,5% e 10,7%)	C
PV-22.2 Monitoramento das despesas em atraso	Os relatórios de avaliação e monitoramento dos Restos a Pagar constam no relatório RREO divulgado mensalmente pelo Tesouro Nacional	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.5.5 Controle da Folha de Pagamento (PV-23)

➤ Integração entre folha de pagamento e registros pessoais (PV-23.1)

O grau de integração entre as informações pessoais, da folha de pagamento e orçamentária, ou seja, o alinhamento dos sistemas responsáveis pelo gerenciamento orçamentário e de pessoal (além dos respectivos encargos) é essencial para a gestão eficiente do fluxo de caixa e da programação financeira.

Para o caso da União, a Secretaria de Gestão de Pessoas e Relações do Trabalho no Serviço Público (SEGRT), integrante do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão é o órgão gestor do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE⁶⁰). Neste sentido, o SIAPE objetiva atender à secretaria nas atividades de planejamento, coordenação, supervisão, controle e desenvolvimento de recursos humanos.

O SIAPE realiza mensalmente o pagamento de aproximadamente 1 milhão e 900 mil servidores ativos, aposentados e pensionistas em 209 órgãos da Administração Pública federal direta. Entretanto, o SIAPE não inclui órgãos como por exemplo⁶¹: Ministério Público da União (MPU), ABIN, Banco Central do Brasil (BCB), Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista (que não recebem recursos do Tesouro Nacional).

A SEGRT divulga o Boletim Estatístico de Pessoal e Informações Organizacionais. A publicação mensal contém dados sobre a despesa de pessoal da União, distribuída por órgão e entidade da administração federal, além do número de servidores públicos e a respectiva distribuição por faixa de remuneração e informações organizacionais.

O relatório em questão utiliza como fontes dos dados, o SIAPE, bem como o SIAFI (gerenciado pela Secretaria do Tesouro Nacional). Portanto, parte dos registros de pessoal são mantidos por meio do SIAPE, enquanto as movimentações financeiras da Administração Pública são gerenciadas⁶² pelo SIAFI, em que o grau de integração dos sistemas não é explicitado.

➤ Gerenciamento das mudanças na folha de pagamento (PV-23.2)

A precisão nos registros das alterações realizadas nas informações relativas a folha de pagamento, permite que as mesmas sejam processadas rapidamente e que possam ser rastreadas, caso necessário. A nível federal, devem existir mecanismos e órgãos responsáveis por monitorar e gerenciar, além de atualizar as informações da folha de pagamento nacional.

Neste sentido, para o caso brasileiro, o sistema Sistema de Avaliação e Registro dos Atos de Admissão e Concessões (SISAC) criado e desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União, contempla

⁶⁰ O SIAPE é um dos principais sistemas estruturantes do Poder Executivo Federal, com mais de 250 órgãos e cerca de 2 mil unidades pagadoras. Sua base cadastral contém todos os servidores civis da Administração Pública Federal direta, dos ex territórios, das autarquias e das fundações públicas que recebem recursos à conta do Tesouro Nacional, para efeito de controle administrativo, financeiro e orçamentário pelos órgãos centrais da Administração Pública Federal (art. 2º, do Decreto nº 99.328, de 1990).

⁶¹ Além dos Encargos Previdenciários da União do Ministério das Relações Exteriores (MRE) lotados no exterior, o que indica a possível falta de integração entre os sistemas gerenciais do Governo Federal.

⁶² O nível de integração entre os sistemas não é explicitado.

todas as informações relativas aos atos de admissão, aposentadoria, pensão e desligamento de servidores públicos federais. Logo, cada ato registrado, deve receber um parecer do respectivo controle interno, sendo submetido⁶³ ao devido julgamento do TCU, para posterior autuação do ato em processo, a ser analisado, e julgado⁶⁴ de acordo com a sua legalidade.

Entretanto, não estão sujeitos a registro os atos de alteração no valor dos proventos decorrente de acréscimo de novas parcelas, gratificações ou vantagens concedidas em caráter geral ao funcionalismo ou introduzidas por novos planos de carreira (Auditoria de Pessoal, Controladoria Geral da União, 2013).

➤ Controle Interno da Folha de Pagamento (PV-23.3)

O controle aplicado a realização das mudanças e atualizações aos sistemas responsáveis por gerenciar os dados pessoais e de pagamentos deve ser restrito a autoridade competente, permitindo o devido rastreamento, por meio dos sistemas e procedimentos utilizados. Neste sentido para o caso brasileiro, o art. 37 da Constituição Federal, estabelece que a remuneração dos servidores públicos, somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica integrantes da administração pública de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (assegurada a revisão geral anual).

A responsabilidade pelo conteúdo das informações cadastrais e financeiras dos servidores, aposentados, pensionistas, estagiários e dependentes, na base de dados SIAPE é do titular da unidade de Recursos Humanos do respectivo órgão ou entidade, bem como, do ordenador da despesa de pessoal e do detentor da senha de acesso que procedeu aos lançamentos (Portaria nº 978, de 29/03/1996 e Norma de Segurança IN nº 4 e NE nº 001, ambas publicadas no DOU em 2006). Enquanto a manutenção da base de dados (regras, tabelas, filtros, funcionalidades e rotinas de cálculos), visando garantir adesão às normas, é de responsabilidade do Ministério do Planejamento.

A Trilha de Auditoria de pessoal, construída a partir de evidências⁶⁵ resultantes dos cruzamentos das bases de dados ou de parâmetros inadequados utilizados nos cálculos, por meio de orientações estratégicas norteiam a realização de auditorias. Portanto, existem normas e procedimentos, além de ferramentas capazes de registrar as alterações das informações de pessoal e encargos sociais do Governo Federal.

➤ Auditoria da Folha de Pagamentos (PV-23.4)

O desembolso com a folha de pagamento da Administração Pública deve ser capaz de identificar, sistematicamente, os principais pontos de vulnerabilidade, deve desenvolver ferramentas

⁶³ Com exceção dos desligamentos, que são apenas cadastrados pelas unidades e enviados diretamente ao TCU.

⁶⁴ Se julgado pela legalidade, o TCU registra o ato e encaminha o processo físico (aquele autuado mediante os dados enviados pelo SISAC) à unidade de origem para que seja anexado ao processo original. Caso, julgado ilegal, tem o registro negado pelo TCU e a unidade é comunicada do julgamento e tem 15 dias para suspender qualquer pagamento decorrente do ato.

⁶⁵ Como por exemplo a identificação se os pagamentos estão de acordo com a legislação vigente, se houve inconsistência nos pagamentos, e se o gestor responsável adotou medidas para mitigar e corrigir as inconsistências identificadas.

que proporcionem detectar irregularidades, como por exemplo pagamentos indevidos e “trabalhadores fantasmas”. Logo, à nível federal, as constatações identificadas nas ações de controle são sintetizadas em relatórios específicos e encaminhados aos gestores federais para implementação das medidas recomendadas. Logo, cada uma das medidas, deve ser acompanhada e monitorada pela CGU até a certificação da efetiva implementação orientada.

O Relatório de Avaliação por Área de Gestão nº 2 – Gastos da Folha de Pagamento de Pessoal elaborado⁶⁶ pela CGU e divulgado em 2015 resulta da ação de controle, com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, bem como, a execução dos programas de governo e do orçamento da União. O desembolso do Governo Federal com pagamento de pessoal ativo, com e sem vínculo, além de inativos e pensionistas, corresponde a R\$ 129 bilhões ao ano e aproximadamente 1,6 milhões de fichas financeiras são geradas por mês (incluindo os beneficiários de pensão), de acordo com o relatório em questão.

A escolha da Avaliação dos Gastos de pessoal resultou de um processo de hierarquização dos programas constantes na LOA, de acordo com os critérios de relevância, materialidade e criticidade. Neste sentido, a tabela 50 destaca o montante total de inconsistências comprovadas na folha de pagamento para os anos 2010, 2011, 2012 e 2014 (o ano de 2013 não apresenta resultados divulgados), apresentados no relatório supracitado, identificando a possível fragilidade do sistema de pagamentos da União.

Tabela 50 – Inconsistências na folha de pagamento por exercício financeiro, Brasil, 2010, 2011, 2012 e 2014.

Ano	Inconsistências
2010	95.900
2011	77.928
2012	102.293
2014	54.284
Total	330.405

Fonte: Controladoria Geral da União (CGU).

A tabela 50 demonstra que 330.405 inconsistências foram constatadas no período, número elevado que indica que o esforço do Governo Federal em coibir tais práticas deve ser mantido. A tabela 51 apresenta os impactos financeiros das irregularidades apontadas, identificando a extensão e o impacto das mesmas no orçamento público.

⁶⁶ Resultados das trilhas de auditoria da SFC, inseridos no “Projeto de Melhoria da Qualidade dos Gastos da Folha de Pagamento” no âmbito do Siape, apresentado por meio das Notas Técnicas citadas.

Tabela 51 – Economia efetiva de junho de 2011 a dezembro de 2014.

	R\$ milhões
Notas Técnicas/Relatórios	Total Economizado
NT nº 1.139/2010	387
NT nº 2.321/2011	308
NT nº 1.245/2012	486,5
Total	1.181,5

Fonte: Controladoria Geral da União (CGU).

Portanto, os ajustes feitos pelos gestores responsáveis até dezembro de 2014, foi responsável por uma economia efetiva de R\$ 1,181 bilhão, por meio de correções das irregularidades comprovadas nas folhas de pagamento, a exemplo das correções de inconsistências verificadas no INSS, que corresponderem a devolução de R\$ 16,3 milhões ao erário, o que indica, que apesar da fiscalização se mostrar ativa, existem gargalos e vulnerabilidades a serem identificadas e corrigidas.

Tabela 52 –Avaliação do Pilar V-23 (Controle da Folha de Pagamento).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-23.1 Integração entre folha de pagamento e registros pessoais	Apesar da existência de sistemas responsáveis por gerenciar as informações orçamentárias (Siafi) e de pessoal e encargos (Siape) o grau de integração dos sistemas em questão não é explícito	B
PV-23.2 Gerenciamento das mudanças na folha de pagamento	As alterações são atualizadas e monitoradas de maneira sistemática pelos órgãos e mecanismos responsáveis (Sisac, por exemplo) e consolidadas mensalmente por meio de boletim informativo	A
PV-23.3 Controle Interno da Folha de Pagamento	A autoridade para a realização das referidas alterações é restrita e capaz de ser rastreada, porém descentralizada, ou seja, sujeita ao controle local responsável, devido a extensão e importância financeira do desembolso com pessoal e encargos, discrepâncias podem ser observadas	B
PV-23.4 Auditoria da Folha de Pagamentos	Auditorias e fiscalizações da folha de pagamento da União são realizadas periodicamente, entretanto destaca-se o elevado número de irregularidades identificadas, indicando uma possível vulnerabilidade	C

Fonte: Elaborado pelo autor

3.5.6 Aquisições (PV-24)

➤ Monitoramento das aquisições (PV-24.1)

O sistema de monitoramento das aquisições do governo central deve gerenciar e relatar as possíveis inconsistências, transmitindo transparência para a promoção da integridade fiduciária. A

nível federal, o Governo brasileiro estabelece as normas⁶⁷ para licitações e contratos da Administração Pública⁶⁸, pertinentes a obras, serviços (incluindo publicidade), compras, alienações, locações, concessões e permissões no âmbito dos Poderes da União dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

Os avisos contendo os resumos dos editais dos modelos de licitação, devem ser publicados com antecedência, no mínimo, por uma vez no respectivo diário oficial, ou em jornal de grande circulação (art. 16, da Lei nº 8.666, de 1993). O painel de compras do Governo Federal, contém informações dos órgãos devidamente registrados no Sistema Integrado de Serviços Gerais (SISG) e apresenta dados de licitações, contratos, atas de registro de preços praticados nos últimos 5 anos, permitindo maior transparência na gestão fiscal. Portanto, as compras sempre que possível devem atender ao princípio de padronização e processadas por meio de sistema de registro de preços (art. 15, da Lei nº 8.666 de 1993).

➤ Métodos de aquisição (PV-24.2)

As aquisições devem, majoritariamente, ser processadas por meio de processos licitatórios, as contratações realizadas sem a devida realização, ou seja, sem a competição entre diferentes ofertantes deve ser exceção – exceto a aquisições de baixo custo ou específicas – para garantir, a confiabilidade do processo de compras da administração pública.

No caso brasileiro, o painel de compras do SIASG, como citado, apresenta informações a respeito do processo de compras, contratos assinados, atas de materiais e serviços vigentes, bem como, fornecedores e do montante contratado, realizado por órgãos integrantes do sistema nos últimos cinco (5) anos. A dispensa, ou inexigibilidade da realização de processos licitatórios para aquisição de certos bens é prevista em dispositivos legais.

Neste sentido, a tabela 53 apresenta o número de operações realizada para cada modalidade licitatórias realizadas, bem como, a quantidade de aquisições com a dispensa ou inexigibilidade da respectiva licitação, com objetivo de avaliar o padrão das operações para o período 2011 a 2015.

⁶⁷ Neste sentido, a lei em questão, estabelece as seguintes modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. A modalidade pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, ocorrem em sua maioria por meio online (Lei nº 10.520, de 2002).

⁶⁸ Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tabela 53 – Números aquisições por modalidade, realizados pela União, 2011 a 2015.

Modalidade de aquisição	2011	2012	2013	2014	2015
Pregão	27.487	28.539	29.915	27.641	21.768
Tomada de preços	1.116	1.265	999	823	449
Concorrência	1.070	1.155	911	696	376
Convite	483	333	250	178	76
Concorrência Internacional	51	40	40	47	33
Concurso	10	16	9	31	20
Dispensa de Licitação	133.171	117.853	106.362	92.709	65.567
Inexigibilidade de Licitação	15.519	20.357	21.171	23.114	17.432
Total	178.907	169.558	159.657	145.239	105.721

Fonte: SIASG.

A maioria absoluta dos processos licitatórios são realizados por meio de Pregão (21%), enquanto cerca de 62% das aquisições dispensam a realização da licitação e outros 16% não exigem realização da mesma, para o ano de 2015. A tabela 54, apresenta as modalidades supracitadas em termos financeiros, ou seja, quanto cada processo de aquisição correspondeu em desembolso para a União, analisando o volume das respectivas modalidades.

Tabela 54 – Valores das aquisições por modalidade, realizados pela União, 2011 a 2015.

Modalidade de aquisição	R\$ milhões				
	2011	2012	2013	2014	2015
Pregão	14.811,79	31.640,06	27.503,35	53.155,34	16.654,13
Tomada de preços	443,12	456,55	4.799,70	313,19	150,62
Concorrência	6.241,35	12.488,33	318,14	2.368,99	1.236,80
Convite	29,53	17,71	12,38	8,81	3,76
Concorrência Internacional	95,96	140,95	12,15	137,76	9,98
Concurso	2,38	2,58	3,33	18,59	4,09
Dispensa de Licitação	7.302,10	12.633,42	9.666,53	9.542,26	15.933,45
Inexigibilidade de Licitação	9.911,68	9.261,56	9.158,34	8.765,74	9.841,98
Total	38.837,91	66.641,16	51.473,92	74.310,68	43.834,81

Fonte: Painel de Compras do Governo Federal.

Portanto, em termos financeiros, observa-se que a modalidade pregão é responsável por aproximadamente, 38% das transações, enquanto as aquisições com dispensa de licitação correspondem a 36% e cerca de 22% não exigem licitação, no exercício de 2015. Apesar da legislação vigente prever a liberação, ou não exigir o processo licitatório em casos específicos, deve-se realizar intenso controle sobre a realização das aquisições, uma vez que ocorrem em volume significativo.

➤ Acessos as informações relativas as aquisições (PV – 24.3)

A disponibilização de informações precisas e atualizadas das aquisições públicas, são fundamentais para o gerenciamento transparente das finanças públicas. Neste sentido, para o caso brasileiro, como mencionado o painel de compras governamentais, contempla de maneira atualizada, os principais números das contratações públicas, fornecendo um panorama dos gastos do comportamento licitatório, no âmbito da Administração Pública Federal.

Os dispositivos legais, estabelecem as principais normas para a realização de cada modalidade licitatória em específico. A legislação vigente prevê a inexigibilidade da licitação quando houver inviabilidade de competição⁶⁹, além de dispensar a licitação para casos específicos, como por exemplo: para obras e serviços de engenharia de até R\$ 15.000 e para outros serviços e compras, o máximo de R\$ 8.000 por exemplo (Art. 24, da Lei nº 8.666 de 1993).

Os procedimentos administrativos básicos para realização de pesquisa de preços na aquisição de bens e contratação de serviços em geral também devem ser divulgados (Instrução Normativa nº 7, de 2014 da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão), e estimam o custo do objeto, contribuindo na análise da disponibilidade de recursos suficientes para o pagamento, além de servir como parâmetro para as ofertas apresentadas.

A Administração direta ou indireta brasileiro deve publicar, mensalmente, em órgão de divulgação oficial ou em quadro de avisos de amplo acesso público, a relação de todas as compras realizadas, com a devida identificação do bem comprado, seu preço unitário, a quantidade adquirida, o nome do vendedor e o valor total da operação (art. 16, da Lei nº 8.883, de 1994). Entretanto, as aquisições, sem a obrigatoriedade de licitações e a respectiva justificativa à sua adequação aos critérios estabelecidos para liberação das mesmas, carecem de informações disponíveis, dificultando a análise da regularidade das mesmas.

➤ Gerenciamento das vistas às aquisições (PV – 24.4)

O sistema de aquisições, deve permitir o acesso a mecanismos de vistas e contestações das atividades realizadas pelo governo central, permitindo que contratos estabelecidos possam ser revistos quando necessário, contribuindo para a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Neste sentido, à nível federal, o governo brasileiro, permite o acesso a qualquer interessado às licitações públicas, mediante divulgação dos atos praticados e suas respectivas fases de execução. Qualquer licitante (contratado ou pessoa física ou jurídica) pode representar ao TCU (ou órgãos responsáveis) irregularidades nos procedimentos de aquisição dispostos.

⁶⁹ Em especial para: Aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, com a devida comprovação de exclusividade; e para a contratação de serviços técnicos de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, bem como, contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública (art. 25, da Lei nº 8.666 de 1993).

Os Tribunais de Contas (e órgãos integrantes do sistema de controle interno) poderão solicitar para exame, antes da abertura das propostas, cópia de edital da licitação já publicado, obrigando a Administração Pública a adotar medidas corretivas, caso necessário. Portanto, existem dispositivos legais que estabeleçam o acesso e direito a solicitação da revisão dos contratos e aquisições realizadas. Entretanto, a legislação vigente não define, adequadamente os núcleos de atuação na atividade de fiscalização dos contratos:

Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.

§ 1º O representante da Administração anotará em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.

§ 2º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes (art. 67 da lei 8.666 de 1993)

Neste sentido, não há garantia da atuação de mais de um núcleo independente na atuação da atividade de fiscalização, o que pode comprometer o devido monitoramento das mesmas. Em outras palavras, a presença de apenas um (1) encarregado por gerenciar os contratos estabelecidos pode sobrecarregar o mesmo, ou contribuir para a manutenção e existência de atos irregulares, por exemplo.

Tabela 55 - Avaliação do Pilar V-24 (Previsibilidade para alocação anual de recursos).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-24.1 Monitoramento das aquisições	Os registros do painel de compras do Governo Federal incluem dados atualizados como: valor, responsável e registros que identifiquem as aquisições realizadas, entretanto com a ressalva da dispersão das informações relevantes	B
PV-24.2 Métodos de aquisição	Apesar da sua previsão legal, a grande maioria das aquisições da União são realizadas sem licitação, seja por não exigência ou por dispensa da mesma, o que pode comprometer o respectivo controle e a qualidade	C
PV-24.3 Acessos as informações relativas as aquisições	Algumas informações relevantes são disponibilizadas, como por exemplo as normas e lei regulatórias para aquisições, as licitações abertas e as informações dos contratos. Entretanto, cabe destacar a ausência de relatórios contendo o plano de aquisições, bem como, o agrupamento e estudos específicos das compras realizadas sem a realização da licitação e os principais objetivos alcançados ao decorrer do exercício financeiro, o que pode levar a ineficiência do processo de compras	C
PV-24.4 Gerenciamento das vistas às aquisições	Existem procedimentos estabelecidos para a apuração das denúncias nas aquisições e contratos, porém as informações dispersas, bem como, a legislação branda da fiscalização contratual pode comprometer a transparência das mesmas	C

Fonte: Elaborado pelo autor

3.5.7 Controle interno das despesas (exceto folha de pagamento) (PV-25)

➤ Segregação de responsabilidades (PV-25.1)

A segregação das funções e responsabilidades, são elementos fundamentais para o controle interno das despesas, impedindo a centralização das funções para um grupo de funcionários que perpetuem ou realizem irregularidades. A nível federal, a legislação brasileira estabelece as regras e regulamentos que determinam os procedimentos de execução orçamentária, a exemplo do capítulo III da Lei 4.320 de 1964 que contém aspectos importantes da gestão das finanças públicas. Além de definir, três (3) fases dentro do ciclo de despesas, o empenho⁷⁰, a liquidação⁷¹ e a ordem de pagamento⁷².

Todas as transações contábeis devem ser registradas no SIAFI, logo, o sistema assegura que as movimentações sejam realizadas, apenas, dentro dos limites estabelecidos pelo orçamento e respectivos decretos de programação financeira. Neste sentido, a conformidade dos registros consiste na certificação dos atos e fatos da execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI, e da respectiva existência dos documentos hábeis que comprovem as operações.

Todos os ciclos de despesas citados, estão sujeitos a controles específicos, verificando se a documentação comprova de forma fidedigna: os registros realizados na gestão financeira, a existência da documentação devida, o registro de fatos não autorizados e a não correção do gestor responsável dos registros irregulares.

Portanto, o Governo Federal estabelece normas e critérios que regulamentam os procedimentos de execução orçamentária, logo, a elaboração e execução orçamentária correspondem as fases de compilação, organização, consolidação, destinação e aplicação dos créditos estabelecidos pela programação orçamentária, relativos a determinado período.

➤ Efetividade no cumprimento das despesas estabelecidas (PV-25.2)

O comprometimento em controlar a execução das despesas orçamentárias garante que o governo central consiga manter o pagamento de obrigações dentro dos limites estabelecidos no orçamento anual e na respectiva programação financeira. Neste sentido o Poder Executivo brasileiro deve estabelecer a programação financeira e o cronograma de desembolso mensal em até trinta (30) dias após a publicação dos orçamentos (LOA).

Posteriormente, cabe ao Órgão Central do Sistema de Programação Financeira a aprovação do limite global de pagamentos para cada Ministério ou Órgão equivalente, em observância com o montante de dotações e a previsão de fluxo de caixa do Tesouro Nacional. Em seguida, os Ministérios,

⁷⁰ O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

⁷¹ A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Tal verificação tem por fim apurar, a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar, bem como a quem se deve pagar.

⁷² A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

bem como Órgãos da República e dos Poderes Legislativo e Judiciário, devem aprovar os limites de pagamentos de cada uma das suas unidades orçamentárias, com base nos programas de trabalho autorizados na LOA e respectivos cronogramas de execução.

As transferências para entidades supervisionadas à nível federal, inclusive as decorrentes de receitas vinculadas, ou com a devida destinação específica em legislação, devem constar nos limites de saques aprovados para a Unidade Orçamentária em questão. Logo, toda⁷³ atividade deve se alinhar a programação orçamentária anual e estar subordinada aos limites fixados na programação financeira de desembolso aprovada pela STN (art. 11, Decreto nº 93.872 de 1986).

Entretanto, o Governo Federal pode editar os decretos, fixando limites ou percentuais de contenção de despesas subitamente, objetivando ajustar o fluxo de caixa do tesouro à execução orçamentária, bem como, ao atendimento de programas prioritárias e redução do déficit público, por meio do Decreto de Programação Financeira.

➤ Observância com as regras e procedimentos para desembolsos (PV-25.3)

A observância, ou seja, o cumprimento rigoroso do controle de pagamentos, procedimentos e regras estabelecidas para os desembolsos, é fundamental para o devido gerenciamento das finanças públicas. Neste sentido à nível federal, o Plano de Contas Aplicadas ao Setor Público (PCASP) é a ferramenta contábil para consolidação das contas nacionais, permitindo assim:

- I. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais, devido a classificação de acordo com a natureza das informações,
- II. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência (variação patrimonial aumentativa ou diminutiva),
- III. Registro dos procedimentos contábeis gerais de acordo com as normas internacionais, como por exemplo: as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, além dos procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável
- IV. Elaboração de estatísticas fiscais nos padrões exigidos pelos organismos internacionais.

Portanto, existem procedimentos (como o SIAFI e o PCASP por exemplo) que possibilitam o devido registro das informações orçamentárias, de acordo com as recomendações de mecanismos internacionais, permitindo o cumprimento de regras para os desembolsos.

⁷³ Inclusive os compromissos financeiros financiados por operações internas e externas de crédito.

Tabela 56 - Avaliação do Pilar V-25 (Controle interno das despesas, exceto folha de pagamento)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-25.1 Segregação de responsabilidades	A segregação dos cargos responsáveis por monitorar e controlar o processo da realização das despesas orçamentárias, são devidamente estabelecidas	A
PV-25.2 Efetividade no cumprimento das despesas estabelecidas	Os procedimentos para controle das despesas disponíveis, quando necessário, existem, porém, podem ocorrer de maneira abrupta, sem o devido planejamento para a sua devida execução	B
PV-25.3 Observância com as regras e procedimentos para desembolsos	Os desembolsos realizados pelas unidades orçamentárias devem seguir procedimentos estabelecidos de maneira sistemática e consistente	A

Fonte: Elaborado pelo autor

3.5.8 Auditoria Interna (PV-26)

➤ Cobertura da auditoria interna (PV-26.1)

As entidades e órgãos orçamentários, bem como o governo central devem ser submetidos a auditoria interna, de maneira sistemática e precisa. Neste sentido, em termos nacionais, a Constituição Federal de 1988, compete privativamente ao Presidente da República, a prestação anual de contas ao Congresso Nacional.

O Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, compreende as atividades relacionadas à prevenção e apuração de irregularidades, por meio da instauração e condução de procedimentos característicos. A atividade de correição utiliza como instrumentos a investigação preliminar, inspeção, sindicância, o processo administrativo geral e disciplinar (art. 1, do Decreto nº 5.480, de 2005).

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento a execução de metas previstas no PPA, na execução de programas de governo e dos orçamentos. Além de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão dos administradores públicos federais, bem como apoiar o controle externo (art. 74 da Constituição Federal de 1988). Neste sentido, a função de auditoria interna (ao Poder Executivo) é atribuída majoritariamente a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Portanto, existem normas e procedimentos legais estabelecidos para a realização da fiscalização interna ao Poder Executivo, realizada pela CGU, por meio dos órgãos hierárquicos responsáveis, abrangendo todas as atividades da administração pública.

➤ Natureza das auditorias e padrões aplicados (PV-26.2)

As auditorias internas executadas devem seguir padrões e recomendações consistentes, com objetivo de identificar as principais realizações e ressalvas observadas na condução das finanças

públicas. Neste sentido, para o caso brasileiro, de acordo com a Instrução Normativa SFC nº1, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal objetiva avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Além de avaliar a execução dos programas (orçamentários) visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento financeiro.

A CGU realiza investigações de atividade disciplinar como a aplicação de punições exclusivas de servidores, capacitações, processos administrativos. Além de procedimentos⁷⁴ de auditoria e fiscalização, a exemplo das ações investigativas, auditorias anuais de contas, auditorias nos contratos e financiamentos do Governo Federal. A CGU tem representado o governo brasileiro em fóruns internacionais de transparência pública, a exemplo da consignação em acordos com a Convenção das ações Unidas⁷⁵ da Organização das Nações Unidas (ONU) e Organização dos Estados Americanos⁷⁶ (OEA), que promovem a discussão sobre temas como: combate à corrupção, governança pública e promoção da transparência.

Porém cabe destacar que o TCU recomendou a reprovação das Contas do Presidente da República para o Congresso Nacional, relativas aos anos de 2014 e 2015 (como detalhado na seção PVII), o que indica, certa fragilidade por parte da CGU em coibir irregularidades.

➤ Implementação das observações indicadas nas auditorias (PV-26.3)

A implementação das recomendações observadas na auditoria realizada é fundamental para garantir que as fragilidades estão sendo identificadas e corrigidas. Para o caso brasileiro, a CGU, estabelece medidas no campo da prevenção e do combate à corrupção, com ênfase na investigação e apuração de irregularidades, na promoção da transparência governamental e no estímulo ao controle social,

Sendo assim destaca-se as principais: A Criação da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), o Fortalecimento do Conselho da Transparência Pública e Combate à Corrupção, promoção da transparência pública, e tratamento do suborno transacional, por exemplo. Portanto, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, cabe a CGU, monitorar e revisar as auditorias internas das agências governamentais.

➤ Respostas a auditoria interna (PV-26.4)

A implementação das recomendações destacadas pelos processos de auditoria interna realizados é fundamental para garantir a relevância da mesma. Neste sentido, para o caso brasileiro,

⁷⁴ Bem como, Avaliação da Execução de Programas de Governo, Dinamização das Auditorias Internas, Monitoramento dos Gastos com Pessoal, Prestação de Contas do Presidente da República, Programa Capacita, Programa de Fiscalização em Entes Federativos, Relatório de Gestão Fiscal, Tomada de Contas Especial.

⁷⁵ A Assembleia Geral das Nações Unidas, por meio da Resolução 55/6 (2000), decidiu estabelecer um Comitê com a tarefa de elaborar uma minuta de Convenção. A Convenção da ONU contra a Corrupção foi assinada em 9 de dezembro de 2003, na cidade de Mérida (México).

⁷⁶ A Convenção Interamericana contra a Corrupção, aprovada no âmbito da Organização dos Estados Americanos (OEA) em 29 de março de 1996, em Caracas, Venezuela. No Brasil, ela foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 152, de 25 de junho de 2002 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 4.410, de 7 de outubro de 2002.

os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela devem informar ao TCU, sob pena de responsabilidade solidária (Art. 74 da Constituição Federal de 1988). A SFC realiza boletins semanais com a divulgação de relatórios e informações pertinentes. Os relatórios contêm, entre outros, resultados das demandas internas e externas de verificação de irregularidades constatadas, bem como as medidas adotadas. Portanto, as denúncias e irregularidades apontadas pelos diferentes processos de verificação e avanços são rotineiramente apresentados.

Tabela 57 – Avaliação do Pilar V-26 (Auditoria Interna)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PV-26.1 Cobertura da auditoria interna	A auditoria interna anual é realizada por cada entidade da administração pública	A
PV-26.2 Natureza das auditorias e padrões aplicados	A auditoria interna contempla a avaliação dos controles internos realizados pelos órgãos da administração pública, entretanto, podem haver falhas, a exemplo da reprovação das contas da União em dois anos subsequentes (2014 e 2015)	C
PV-26.3 Implementação das observações indicadas nas auditorias	A SFC se compromete em revisar as auditorias internas realizadas pelos diferentes órgãos da Administração Pública, entretanto a centralização da inspeção dos documentos pode sobrecarregar a instituição	B
PV-26.4 Implementação das observações indicadas nas auditorias	Os órgãos responsáveis devem atender as recomendações das auditorias em até doze (12) meses da identificação das mesmas	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.6 Contabilidade e Prestação de Contas (Pilar VI)

Os registros contábeis mantidos devem ser precisos e confiáveis, para a devida elaboração dos relatórios e documentos necessários garantindo o embasamento da tomada de decisão dos agentes públicos e a devida prestação de contas da União.

3.6.1 Integridade dos dados financeiros (PVI-27)

➤ Consolidação das Contas Bancárias (PVI-27.1)

A regularidade e precisão nas consolidações das contas bancárias deve ser capaz de explicar as operações financeiras realizadas, por meio da comparação entre as transações das contas bancárias e os registros contábeis disponibilizados.

Neste sentido, para o caso brasileiro, a consolidação das contas públicas, nos diversos níveis de governo é facilitada por meio de mecanismos (SIAFI por exemplo) capazes de segregar os valores a serem incluídos ou excluídos nos devidos relatórios de execução orçamentária, de acordo com as naturezas dos fatos e atos. O SIAFI consolidará, diariamente as Ordens Bancárias emitidas, de acordo com a respectiva finalidade.

Portanto, as operações bancárias são registradas e monitoradas periodicamente pelos agentes responsáveis, as estatísticas de finanças públicas são apresentadas trimestralmente, por meio do Boletim de Estatísticas Fiscais Trimestrais⁷⁷ do Governo Central, contendo as principais informações sobre as transações do governo, apresentando detalhes das receitas, despesas, investimentos, por exemplo.

➤ Contas suspensas (PVI- 27 .2)

As contas e movimentações suspensas (depósitos e pagamentos diversos) devem ser monitoradas e consolidadas periodicamente e de maneira clara – seguindo aspectos e procedimentos estabelecidos previamente – uma vez que a falha em gerenciar tais valores pode distorcer os relatórios financeiros, criando margem para a realização e manutenção irregularidades.

O governo brasileiro apresenta o Balanço Patrimonial, dentre os documentos estabelecidos, que deve demonstrar o Ativo Financeiro, compreendendo os créditos e valores realizáveis independente da autorização orçamentária e dos valores numerários. Bem como o Ativo Permanente, que integra os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Bem como o Passivo Financeiro, contendo as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização orçamentária, além das Contas de Compensação, registrando os bens, valores e obrigações, que direta ou indiretamente, possam afetar o patrimônio. Portanto, as contas suspensas, seja pela espera da devida outorga ou pela compensação do sistema são devidamente registradas e compiladas pelo Governo Federal.

➤ Contas de adiantamentos (PVI-27.3)

As contas relativas aos adiantamentos financeiros realizados, abrangem os valores das aquisições pagos a fornecedores por meio dos contratos estabelecidos, bem como despesas com viagens e fundos de adiantamentos devendo ser consolidadas de maneira clara e objetiva.

Neste sentido a União, por meio do Painel de Contas do governo Federal mencionado, disponibiliza os contratos assinados nos últimos cinco (5) anos dos órgãos integrantes do SISG. O painel em questão, contém o órgão superior contratante, identificação e objeto do contrato. As diárias e passagens são gerenciadas pelo Sistema de Concessão de Diárias e Passagens e estabelecidas por dispositivos legais, e podem ser acessadas por meio do Portal da Transparência do Governo Federal. Portanto, a consolidação das contas públicas ocorre trimestralmente, incluindo os valores relativos as aquisições e serviços de maneira adiantada.

➤ Integridade do processo de registros financeiros (PVI-27.4)

O registro das informações financeiras deve ocorrer por meio de sistemas e procedimentos consolidados, como a adoção de padronização para registro e extração das informações contábeis.

⁷⁷ As estatísticas apresentadas são elaboradas de acordo com a metodologia definida pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (MEFP 2014).

Neste sentido para o caso brasileiro, o Governo Federal por meio do plano de contas (PCASP) citado, padroniza o registro contábil para extração de informações relevantes. A utilização do PCASP é obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes⁷⁸ da Federação.

A metodologia adotada para a estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nela registrados, facilitando a análise das informações de acordo com a respectiva natureza⁷⁹.

Portanto, o PCASP é resultado da uniformização das práticas contábeis do Governo Federal, adequado aos dispositivos legais vigentes, bem como, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e aos padrões e procedimentos de estatísticas de finanças públicas reconhecidas internacionalmente.

Tabela 58 – Avaliação do Pilar VI -27 (Integridade dos dados financeiros)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PVI-27.1 Consolidação das Contas Bancárias	As conciliações completas das contas bancárias geridas pelo Governo Central ocorrem periodicamente	A
PVI-27.2 Contas suspensas	As contas e valores suspensos são monitorados, entretanto a consolidação dos resultados ocorre apenas trimestralmente, diferentemente do recomendado pelo PEFA (mensal)	B
PVI-27.3 Contas de adiantamentos	Os valores e contas relativas a adiantamentos financeiros são gerenciados, porém, consolidados apenas a cada trimestre	B
PVI-27.4 Integridade do processo de registros financeiros	O acesso e alterações aos registros aos dados financeiros são restritos e devidamente registrados, capaz de ser rastreado e monitorado, por meio de sistemas (SIAFI) e planos de contas (PCASP) e estão alinhados às práticas internacionais	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.6.2 Relatórios do orçamento corrente (PVI-28)

➤ Cobertura e compatibilidade dos relatórios (PVI-28.1)

As informações e relatórios financeiros divulgados de monitoramento do exercício corrente, devem estar alinhadas as previamente estabelecidas no planejamento orçamentário (lei orçamentária, projeto e planejamento divulgados anteriormente) para análise comparativa.

⁷⁸Incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações, e empresas estatais dependentes. A utilização do PCASP é facultativa para as empresas estatais independentes.

⁷⁹ O PCASP é dividido em 8 classes, sendo as contas contábeis classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam: 1.Ativo; 2.Passivo; 3.Variações Patrimoniais Diminutivas; 4.Variações Passivas Aumentativas; 5.Controles e Aprovação do Planejamento; 6.Controle da Execução do Planejamento; 7. Controles Devedores; 8.Controles Credores.

Os instrumentos de transparência da gestão fiscais são: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, bem como, prestações de contas e o respectivo parecer prévio de avaliação interna, além do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal (e as versões simplificadas desses documentos).

Na competência do Sistema de Contabilidade Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional deve divulgar o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado da União, a cada quadrimestre (Portaria nº 553, de 2014, da Secretaria do Tesouro Nacional). Devendo conter o comparativo com os limites para despesa total com pessoal, dívida consolidada, operações de créditos entre outros, de acordo com as informações realizadas no SIAFI, pelos órgãos e entidades da Administração Pública relativas aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Neste sentido, o Governo Brasileiro, deve divulgar os relatórios resumidos da execução orçamentária (RREO) a cada bimestre, contendo o balanço orçamentário, demonstrativo da execução das despesas e receitas além de demonstrativos resumidos, como por exemplo, relativos a apuração da receita ou ao resultado nominal e primário. A devida justificativa para limitações ao empenho de despesas ou relacionadas a frustração de receitas e as respectivas medidas de fiscalização e cobrança são obrigatórias.

O DEST divulga o Perfil das Empresas Estatais, contemplando informações gerais sobre a participação do Estado na produção de bens e serviços, bem como as respectivas demonstrações financeiras (individualizadas, agregadas e consolidadas), porém, o relatório é anual e consolidado ao final do respectivo exercício. Portanto, os relatórios divulgados ao decorrer do exercício financeiro contemplam majoritariamente as informações relativas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, enquanto o monitoramento do Orçamento de Investimentos, deve ocorrer anualmente, o que pode comprometer a consolidação das contas nacionais.

➤ Prazos dos relatórios orçamentários do exercício corrente (PVI-28.2)

Os relatórios de monitoramento do exercício corrente devem ter prazos para a sua respectiva divulgação estabelecidos, o acompanhamento ideal (de acordo com o PEFA) deve ser mensal para que o monitoramento ao orçamento possa ser realizado e qualquer eventualidade possa ser detectada.

O Poder Executivo deve publicar, após o encerramento de cada bimestre, o RREO (art. 165 da Constituição Federal) - a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as normas para a sua elaboração e devida publicação – assim o RREO, contempla os órgãos de administração direta e indireta de todos os poderes da República, que recebam⁸⁰ recursos do orçamento fiscal e da seguridade social.

Os relatórios de gestão fiscal devem ser emitidos pelos titulares dos Poderes e órgãos competentes ao final de cada quadrimestre. No último quadrimestre em especial deve constar o

⁸⁰ Inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

montante disponível em caixa e da inscrição dos Restos a Pagar da despesa. Entretanto como mencionado, o Perfil das Empresas Estatais Federais, ano base 2015 e cerca de 30% (20 de 66) de relatórios de gestão das mesmas (incluindo companhias de reconhecida relevância) não foram divulgados pelas unidades responsáveis. Portanto, mesmo com a consolidação anual, existem atrasos na divulgação das informações relativas ao Orçamento de Investimentos, comprometendo a sua devida análise.

➤ Precisão dos relatórios orçamentários do exercício corrente (PVI-28.3)

A precisão das informações apresentadas, deve incluir as despesas previamente estabelecidas (dotação inicial) e os valores de fato empenhados, o monitoramento da implementação e a devida utilização dos recursos pode ser gerenciada ao longo do exercício financeiro.

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial. O SIAFI desempenha papel importante na elaboração das demonstrações das contas consolidadas no Balanço Geral da União (BGU), uma vez que contabiliza também os atos e fatos praticados pelos gestores públicos, que não estão relacionados exclusivamente a entradas e saídas de recursos e nem a movimentação de créditos, ao longo do exercício. Portanto, o sistema informatizado para a contabilidade do Governo Federal, permite a realização de relatórios de execução orçamentária, uma vez que possibilita a segregação e classificação das informações necessárias da natureza dos registros.

Tabela 59 – Avaliação do Pilar VI-28 (Relatórios do orçamento corrente)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PVI-28.1 Cobertura e compatibilidade dos relatórios	Os relatórios apresentados ao decorrer do exercício financeiro permitem a comparação com as metas fiscais previamente estabelecidas e acompanham a execução orçamentária	A
PVI-28.2 Prazos dos relatórios orçamentários do exercício corrente	A respectiva divulgação ocorre bimestralmente, assim erros ou inconsistências não detectadas ao início do exercício (1º semestre) podem comprometer a execução e gerenciamento financeiro no final do ano (2º semestre)	B
PVI-28.3 Precisão dos relatórios orçamentários do exercício corrente	Os dados e informações utilizadas nos relatórios decorrem do SIAFI, plataforma utilizada para o registro das mesmas	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.6.3 Relatórios financeiros anuais (PVI-29)

➤ Abrangência dos relatórios financeiros anuais (PVI-29.1)

Os relatórios financeiros anuais devem incluir análise comparativa dos resultados obtidos com os inicialmente estabelecidos no planejamento orçamentário definido pelo governo central nos devidos dispositivos.

Neste sentido no Brasil, a prestação de contas da União deve evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, com destaque para as providências a serem adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial além das demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58 da Lei Complementar nº 101, de 2000).

As Contas do Presidente da República da União constituem os resultados consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, informações referentes às Empresas Estatais⁸¹ e da atuação por Eixo Temático⁸², bem como, o Balanço Geral da União (BGU). A responsável pela elaboração das demonstrações é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A elaboração das normas e procedimentos para elaboração do orçamento, bem como a contabilidade e os respectivos relatórios financeiros, prevê que a demonstração financeira, ou seja, os resultados gerais dos exercícios em questão, devem ser demonstradas por meio do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e na Demonstrações das Variações Patrimoniais, constituindo o Balanço Geral da União (BGU). Portanto, as demonstrações financeiras abrangem substancialmente as operações do Governo Federal e devem ocorrer de maneira sistemática ao encerramento de cada exercício financeiro.

➤ Envio dos relatórios para auditoria externa (PVI-29.2)

O cumprimento dos prazos previamente estabelecidos para o envio das contas financeiras consolidadas para a devida auditoria externa ao Poder Executivo é essencial para a efetividade da contabilidade e do sistema de monitoramento interno. Para o caso brasileiro, a Prestação de Contas do Governo da República (PCPR) é enviada no prazo de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa do exercício subsequente (art. 84 da Constituição Federal de 1988) além de seguir as diretrizes básicas estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para sua respectiva elaboração.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe a respeito da escrituração e das contas públicas e estabelece que o Poder Executivo da União deverá promover, até o dia trinta de junho do exercício

⁸¹ Não dependentes do Poder Executivo Federal, vinculadas ao Orçamento de Investimento, produzidas pelo Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Dest), órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

⁸² Contempla a ação governamental segregada em Eixos de Atuação do Poder Executivo, (Políticas Sociais, Políticas de Infraestrutura, Desenvolvimento Produtivo e Ambiental e Soberania, Território e Gestão) mantendo alinhamento com o Plano Plurianual - PPA, privilegiando a informação por programa temático e objetivos considerados mais relevantes bem como outros sugeridos pelo Tribunal de Contas da União, expondo uma análise temporal da execução orçamentária e, principalmente, os resultados alcançados no exercício de 2015.

subsequente, a consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes⁸³ da Federação relativas ao exercício anterior, divulgando-a por meio eletrônico de acesso público. Portanto, as contas anuais do Governo Federal devem ser apresentadas anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, para a devida apreciação.

➤ Padrões de contabilidade (PVI-29.3)

O sistema contábil utilizado para o registro das demonstrações financeiras deve garantir para a transparência e efetividade das operações realizadas, para isso deve ser alinhado com as práticas internacionais.

Neste sentido o Brasil, por meio do Sistema de Contabilidade Federal compreende as atividades de registro, tratamento e controle das operações relativas a administração orçamentaria, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis (art. 16 da Lei nº 10.180 de 2001), em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Aplicadas ao Setor Público publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Neste sentido, compete as unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal, composto pela Secretaria do Tesouro Nacional (órgão central) e diferentes órgãos setoriais: manter e aprimorar o Plano de Contas da União, estabelecer normas e procedimentos para o adequado registro contábil, adotar as providências necessárias com base em apuração de atos e fatos ilegais e irregulares, aprimorar os sistemas de informação, elaborar os Balanços Gerais da União, consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, promover a integração entre os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de responsabilidade (art. 18 da Lei nº 10.180 de 2001).

O referido sistema de contabilidade visa o alinhamento às normas internacionais aplicadas ao setor público (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), neste sentido, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 6ª edição). Portanto, as normas e padrões para registro contábil das operações estão em consonância com as práticas e recomendações internacionais.

⁸³Os Municípios, devem encaminhar para o Poder Executivo do respectivo Estado, as contas até trinta de abril; enquanto os Estados, até trinta e um de maio. (Art. 51, Seção I, Cap. IX da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000).

Tabela 60 – Avaliação do Pilar VI-29 (Integridade dos dados financeiros)

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PVI-29.1 Abrangência dos relatórios financeiros anuais	Os relatórios de avaliação e consolidação dos resultados orçamentários são divulgados anualmente e permitem a comparação com as projeções para o orçamento estabelecidas previamente	A
PVI-29.2 Envio dos relatórios para auditoria externa	A Prestação de Contas da República (PCPR) deve ser enviada para avaliação do Poder Legislativo em até sessenta dias do início do exercício fiscal subsequente	A
PVI-29.3 Padrões de contabilidade	Os padrões contábeis aplicados aos relatórios financeiros estão alinhados com os praticados internacionalmente (IPSAS)	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.7 Auditoria e controle externo (PVII)

A auditoria e o controle externo, devem ser realizadas e revisadas de maneira independente ao Executivo, assim, as devidas recomendações e melhorias a serem implementadas pelo executivo devem ser acompanhados por órgão de controle externo.

3.7.1 Auditoria Externa (PVII-30)

➤ Padrões e cobertura da auditoria (PVII-30.1)

O escopo da auditoria interna deve indicar as entidades e fontes de recursos a serem auditados, além de incluir as receitas e despesas totais, os ativos e passivos da administração pública. Neste sentido, para o caso brasileiro, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, deve ser exercida pelo Congresso Nacional (art. 70 da Constituição Federal de 1988). O controle externo a cargo do Congresso Nacional, deve realizar por iniciativa própria, inspeções e auditorias nas unidades dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com auxílio do TCU (art. 71 da Constituição Federal de 1988).

Portanto, a realização da auditoria externa ao Poder Executivo está de acordo com normas técnicas apropriadas, desenvolvidas em consonância com padrões adotados internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI) elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

➤ Envio dos relatórios de auditoria ao legislativo (PVII-30.2)

O cumprimento dos prazos estabelecidos para o envio dos relatórios de auditoria das contas públicas ao Poder Legislativo é fundamental para garantir a precisão e eficiência da mesma. Neste sentido, no Brasil, o Presidente da República envia ao Congresso Nacional, a prestação de contas

relativa ao exercício anterior, no prazo máximo de sessenta (60) dias a contar do início da sessão legislativa (2 de fevereiro).

O Congresso Nacional deve remeter a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) ao TCU, para que no prazo máximo de sessenta (60) dias após o seu devido recebimento, faça uma minuciosa avaliação técnica que resultará em parecer prévio. O TCU utiliza o SISAC (Sistema de Avaliação de Atos de Admissão e Concessões) para obter as informações relevantes, realizando auditoria das contas dos administradores e demais responsáveis por recursos, ativos e outros valores da União. Portanto, o TCU deve cumprir os prazos estabelecidos para envio do parecer prévio das Contas do Presidente da República ao legislativo, para a devida apreciação do Congresso Nacional.

➤ Acompanhamento da auditoria externa (PVII-30.3)

As ressalvas, observações e irregularidades observadas nas auditorias externas devem ser acompanhadas e corrigidas pelo Poder Executivo, a implementação das recomendações deve ocorrer por meio da resposta formal com as devidas providências a serem estabelecidas.

Neste sentido, para o caso brasileiro, as deliberações proferidas pelo TCU devem ser devidamente acompanhadas quanto ao seu cumprimento ou à sua implementação. Assim, a proposição de determinações e o seu consequente monitoramento devem observar o disposto em padrões e procedimentos estabelecidos. Logo, ao formular determinações e recomendações e o posterior monitoramento, o auditor deve manter sua objetividade e independência e preocupar-se em verificar a correção dos problemas e das deficiências identificadas do cumprimento formal de deliberações específicas.

As propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas com base em identificar os aperfeiçoamentos e correções necessários, sem orientar a forma para alcançá-lo. Portanto, quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade que resulta prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de corresponsabilidade, devem tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, comunicando ao Tribunal de Contas a respeito (Art. 84 do Decreto-Lei nº 200, de 1967). Neste sentido, o relatório de auditoria realizado pelo TCU de cada ano contém uma sessão com os resultados obtidos resultantes das ressalvas e observações identificadas no exercício anterior.

➤ Independência da instituição soberana de auditoria (PVII-30.4)

A independência das instituições de auditoria em relação ao Poder Executivo é essencial para a credibilidade e efetividade do sistema de contabilidade financeira, devendo ser estabelecida pela constituição ou mecanismos legais relativos. Para o caso brasileiro, a independência do TCU e do respectivo processo de auditoria, deriva de maneira implícita das atribuições incumbidas na Constituição Federal (em especial no artigo 71). Neste sentido, a Constituição Federal atribui ao TCU poder judicante e fiscalizatório do controle da administração pública. Com a finalidade de assegurar

que a estrutura formal estabelecida para concretizar os objetivos e metas de governo, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios do ordenamento jurídico relativo.

Logo, a independência e autonomia são atributos inerentes ao TCU, a exemplo da competência para realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como nas contas dos administradores e responsáveis por bens e recursos públicos da administração⁸⁴ pública direta ou indireta (art. 71 da Constituição Federal de 1988).

Assim, apesar do TCU prestar auxílio ao Congresso Nacional para avaliação das PCPR, no exercício do controle externo, deve-se destacar que o mesmo, não é subordinado ou órgão singular do Poder Legislativo, e as respectivas funções são estabelecidas diretamente pela Constituição Federal, sem que haja a subordinação direta a qualquer órgão dos Poderes da República. O TCU é órgão autônomo e independente de estirpe constitucional, atendendo integralmente os preceitos contidos em todas as seções do inciso II, da Declaração de Lima, bem como a todos os demais preceitos da Intosai.

Tabela 61 – Avaliação do Pilar VII-20 (Auditoria e Controle Externo).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PVII-30.1 Padrões e cobertura da auditoria	Os relatórios de auditoria externa realizados pelo TCU, são completos e incluem todas as atividades da administração pública além de alinhados com os padrões internacionais (ISSAI por exemplo)	A
PVII-30.2 Envio dos relatórios de auditoria ao legislativo	As auditorias externas realizadas pelo TCU são enviadas para o Poder Legislativo em até três (3) meses de conclusão do exercício financeiro em questão	A
PVII-30.3 Acompanhamento da auditoria externa	O TCU acompanha as recomendações realizadas nos relatórios de auditoria, inclusive divulgando os avanços obtidos nos relatórios de auditoria do exercício do exercício subsequente	A
PVII-30.4 Independência da instituição soberana de auditoria	O TCU possui sua respectiva independência estabelecida nos dispositivos legais, não sendo subordinado direto de nenhum Poder do Governo Federal	A

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.7.2 Exame detalhado dos relatórios de auditoria pelo legislativo (PVII-31)

➤ Calendário dos relatórios de auditoria (PVII-31.1)

A oportuna apuração da auditoria pelo Poder Legislativo é fundamental para a eficácia da função da mesma. Para o caso brasileiro, é de competência exclusiva do Congresso Nacional julgar

⁸⁴ Incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal.

anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre execução dos planos do Governo (art. 49 da Constituição Federal de 1988).

Neste sentido, as Contas do Presidente da República recebem parecer prévio do Tribunal de Contas da União conforme mencionado, bem como, parecer da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), antes de serem enviadas à Mesa do Congresso Nacional (art. 116, da Resolução nº 1 de 2006 do Congresso Nacional).

A tabela 62 ilustra a situação das contas prestadas pelo Presidente da República para os anos 2010 a 2015, bem como a etapa do processo de avaliação em que se encontram, demonstrando a capacidade do Poder Legislativo em cumprir os ritos determinados nos dispositivos legais.

Tabela 62 – Situação da avaliação das contas anuais pelo Poder Legislativo, 2010 a 2015.

Ano	Parecer da CMO	Situação
2010	Aprovada	Na mesa do Congresso Nacional
2011	Aprovada	Na mesa do Congresso Nacional
2012	Aprovada	Na mesa do Congresso Nacional
2013	Aprovada	Na mesa do Congresso Nacional
2014	Pendente	Aguardando Parecer da CMO
2015	Pendente	Aguardando devolução pelo TCU com parecer prévio

Fonte: Congresso Nacional.

Portanto, como ilustrado na tabela 62 a apreciação das Contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, não ocorre como estabelecido nos dispositivos legais. Em fato, a última conta aprovada como disposto trata-se das contas referentes ao ano de 2001 via requerimento de urgência (sem parecer da CMO). Ou seja, os ritos processuais para aprovação das Contas do Presidente da República não são realizados devidamente.

➤ Audiências dos levantamentos da auditoria (PVII-31.2)

As ressalvas e irregularidades encontradas devem incluir as explicações da instituição de auditoria e dos respectivos relatores. Neste sentido para o caso brasileiro, o Congresso Nacional deve nomear um deputado ou senador para a revisão (relator do processo) dos demonstrativos e recomendações do TCU, e em seguida, recomendar a aprovação ou não dos demonstrativos em questão pelo Congresso.

Entretanto, como mencionado as Contas do Presidente da República de 1990, 1991 e de 2014 aguardam parecer da CMO, enquanto as contas de 1988, 2000 e 2001 foram aprovadas sem parecer da CMO, sob requerimento de urgência. Portanto é evidente, que apesar dos requisitos e processos para controle dispostos nos meios constitucionais, não existe o devido controle efetivo do Poder Legislativo.

➤ Recomendações sobre a auditoria pelo legislativo (PVII-31.3)

O Poder Legislativo deve emitir recomendações e dar seguimento às implementações necessárias. No Brasil, o TCU possui métodos de acompanhamento para suas recomendações, como

a colaboração próxima com agências de controle interno, visando garantir a implementação das recomendações. Entretanto, o Poder Legislativo não realiza audiências ou acompanhamentos rotineiros para cumprimento das ressalvas.

Neste sentido, apesar da obrigatoriedade de o Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República, bem como de apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo, por meio do parecer prévio do TCU e da CMO, antes de serem enviadas à Mesa do Congresso Nacional (art. 116, da Resolução nº 1 do Congresso Nacional, de 2006), conforme mencionado as Contas do Presidente da República não são auditadas devidamente pelo Congresso Nacional (apenas pelo TCU).

➤ Transparência do escopo do legislativo dos relatórios de auditoria (PVII-31.4)

A transparência no escopo das funções de controle deve ser obtida por meio de livre acesso às informações relevantes. Neste sentido, para o caso brasileiro o Poder Legislativo como mencionado, não realiza a aprovação das contas do Presidente da República, contemplando todos os ritos estabelecidos nos dispositivos legais desde 1999. Em especial, os exercícios de 2014 e 2015 não apresentam, ao menos o parecer prévio da CMO. Assim, cabe destacar que as Contas do Presidente da República, para os anos em questão acompanharam parecer prévio do TCU para a reprovação da mesma pelo Poder Legislativo, logo, necessitariam de um acompanhamento detalhado com certo regime de urgência.

Porém, apesar da tabela 62, indicar que as contas do ano 2015 da Presidente da República Dilma Rousseff (à época) não possuírem o parecer prévio da CMO e consequentemente a aprovação ou reprovação da mesma pelo Congresso Nacional, o seu impeachment foi aprovado pelas duas casas do Poder Legislativo em 2016, com base em operações constatadas como irregulares pelo TCU (relativas ao exercício de 2015).

Portanto, pode-se concluir que o Poder Legislativo não realiza o devido controle externo das contas públicas, ou seja, não realiza (de maneira sistemática) os ritos legais de avaliação, estabelecidos nos dispositivos competentes, incumbindo tal processo ao TCU – que de acordo com a Constituição Federal deveria apenas auxiliar o legislativo na realização da mesma – mesmo em casos excepcionais de extrema urgência como o impedimento da continuação do mandato do Presidente da República. Tal cenário pode contribuir para a falta de transparência e clareza no cenário político nacional, uma vez que, apesar de fundamentos e comprovação de irregularidades realizadas pelo Presidente da República na atribuição de suas funções, o atropelamento dos ritos e procedimentos necessários para avaliação pode criar um ambiente de instabilidade jurídica.

Tabela 63 – Avaliação do Pilar VII- 31 (Exame detalhado dos relatórios de auditoria pelo legislativo).

Parâmetro	Breve explicação	Pontuação
PVII-31.1 Calendário dos relatórios de auditoria	A auditoria das contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, conforme estabelecido por lei, não é realizada devidamente desde 1999	D
PVII-31.2 Audiências dos levantamentos da auditoria	A CMO deve indicar relator e realizar a auditoria das contas públicas, com auxílio do parecer do TCU. Entretanto, a CMO não realizou o processo para os anos 2014 e 2015	D
PVII-31.3 Recomendações sobre a auditoria pelo legislativo	O legislativo não realiza devidamente os processos de auditoria determinados, portanto não emite recomendações ou as fiscaliza	D
PVII-31.4 Transparência do escopo do legislativo dos relatórios de auditoria	O Poder Legislativo não realiza audições públicas sobre os principais aspectos da prestação de contas do Presidente da República	D

Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, com a análise do parâmetro 31 do Pilar VII, conclui-se a avaliação considerada no *PEFA framework*, neste sentido a tabela 63 resume as pontuações auferidas aos tópicos avaliados, com objetivo de sintetizar a análise, bem como, atribuir a nota geral para cada parâmetro em questão, de acordo com os métodos M1 e M2 (mencionados na seção metodológica) indicados pelo PEFA.

Tabela 64 – Pontuação geral dos 31 parâmetros considerados na análise.

Pilar	Indicador	Método de pontuação	.1	.2	.3	.4	Pontuação Geral
PI - Credibilidade do orçamento	1-Resultado da despesa agregada	M1	C	-	-	-	C
	2-Resultado da composição da despesa	M1	B	C	A	-	C+
	3-Resultado da receita	M2	C	D	-	-	D+
PII - Transparência das finanças públicas	4-Classificação do orçamento	M1	A	-	-	-	A
	5-Documentação orçamentária	M1	A	-	-	-	A
	6-Operações externa aos relatórios financeiros do Governo Federal	M2	A	A	A	-	A
	7-Transferências para governos “subnacionais”	M2	B	A	-	-	B+
	8-Informações de desempenho na entrega de serviços públicos	M2	A	D	A	C	B
	9-Acesso público às informações fiscais	M1	A	-	-	-	A
PIII - Gerenciamento dos ativos e passivos	10-Relatórios de risco fiscal	M2	C	B	A	-	B
	11-Gerenciamento de investimento público	M2	D	D	D	D	D
	12-Gerenciamento dos ativos públicos	M2	A	B	A	-	A
	13-Gerenciamento da dívida	M2	A	A	A	-	A
PIV - Estratégia orçamentária e de política fiscal	14-Previsões macroeconômicas e fiscais	M2	B	A	A	-	A
	15-Estratégia Fiscal	M2	D	C	C	-	D+
	16-Perspectiva de médio prazo das despesas orçamentárias	M2	D	D	D	D	D
	17-Processo de preparo do orçamento público	M2	A	A	A	-	A
	18-Escopo da análise orçamentária realizada pelo Poder Legislativo	M1	A	A	D	B	D+
PV - Previsibilidade e controle na execução orçamentária	19-Administração das receitas	M2	B	B	D	D	C
	20-Contabilidade das receitas orçamentárias	M1	A	A	A	-	A
	21-Previsibilidade para alocação anual de recursos	M2	A	B	C	D	C+
	22-Despesas em atraso (Restos a Pagar)	M1	C	A	-	-	C+
	23-Controle da Folha de Pagamento	M1	B	A	B	C	C+
	24-Aquisições	M2	B	C	C	C	C+
	25-Controle interno das despesas (exceto folha de pagamento)	M2	A	B	A	-	A
	26-Auditoria Interna	M1	A	C	B	A	C+
PVI - Contabilidade e prestação de contas	27-Integridade dos dados financeiros	M2	A	B	B	A	B+
	28-Relatórios do orçamento corrente	M1	A	B	A	-	B+
	29-Relatórios financeiros anuais	M1	A	A	A	-	A
PVII - Auditoria e controle externo	30-Auditoria externa	M1	A	A	A	A	A
	31-Exame detalhado dos relatórios de auditoria pelo legislativo	M2	D	D	D	D	D

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 CONCLUSÃO

Para facilitar o processo de conclusão do presente estudo, realizar-se-á inicialmente a compilação dos principais resultados obtidos da avaliação do gerenciamento das finanças públicas, em cada um dos sete (7) pilares analisados, para o posterior desfecho geral.

Pilar-1. Credibilidade do orçamento

Após a realização dos cálculos (fornecidos pela metodologia PEFA) pode-se observar que o Governo Federal apresentou uma relativa imprecisão orçamentária no período observado, ou seja, os valores projetados para as despesas e receitas orçamentárias apresentaram uma variação aquém do ideal. Neste sentido, constatou-se que as despesas orçamentárias foram estimadas acima do valor de fato observado, nos três exercícios observados (2013, 2014 e 2015), ou seja, os valores de fato empenhados, correspondem a aproximadamente 89%, 97% e 83% respectivamente, do valor agregado inicialmente previsto para a despesa orçamentária.

Apesar do ajuste ao decorrer do exercício corrente ser natural, uma vez que o cenário fiscal projetado pode variar. A imprecisão nas estimativas das despesas pode comprometer a capacidade do Governo Federal em executar os planos e ações previstos inicialmente no planejamento orçamentário.

Logo, a análise de dispersão, bem como o cálculo das variações ponderadas por cada rubrica em particular, indicou forte imprecisão, em outras palavras, as projeções para cada item específico para cada despesa orçamentária em particular apresentaram discrepâncias elevadas, a exemplo do empenho de R\$ 10,7 bilhões a menos do previsto para a rubrica Saúde, ou o desembolso de R\$ 11,34 bilhões a mais para a função Previdência Social. Portanto, para estudos futuros recomenda-se a análise da verificação se as projeções para a despesa orçamentária são oriundas do incrementalismo orçamentário, ou de estimativas coerentes (porém frustradas) do Governo Federal.

No mesmo sentido, pode-se concluir analogamente para as receitas orçamentárias, que apresentaram valores menores aos previstos (aproximadamente 87%, 94% e 95% respectivamente para o mesmo período analisado). Entretanto, diferentemente das despesas orçamentárias que podem ser ajustadas ao decorrer do exercício, as projeções para a receita balizam o planejamento financeiro da União, em especial para o caso brasileiro, que existe um alto grau de vinculação tanto para a despesa quanto para a receita.

Portanto a frustração das receitas previstas tende a comprometer a gestão financeira dos Entes Federativos, que partilham do mecanismo de transferência direta dos valores arrecadados pela União, sendo assim, a sugestão para estudos posteriores se direciona para a verificação se a frustração das receitas decorre da estimativa não realista de parâmetros macroeconômicos e fiscais (crescimento real do PIB e Receitas Primárias por exemplo) ou de cenários econômicos adversos.

Pilar-2. Transparência das finanças públicas

A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) contribuiu para o aumento significativo na transparência da condução das finanças públicas da União. A lei em questão institui padrões e normas para a elaboração dos documentos orçamentários (PPA, LDO e LOA). As classificações utilizadas, bem como o escopo da abrangência das receitas e despesas orçamentárias estão de acordo com os padrões adotados internacionalmente. Entretanto, cabe destacar que a utilização do orçamento por programas pelo Governo Federal (como destacado por Diamond, 2007 na seção introdutória) é incapaz de analisar o orçamento sob a ótica de desempenho (qualitativo), ou seja, com base nos resultados obtidos. Logo, para estudos posteriores recomenda-se a análise dos aspectos necessários para a transição entre os tipos de orçamentação citados. Bem, como, para o exame dos avanços da análise qualitativa nas diferentes áreas de governo, proporcionada pela programação financeira adotada.

Pilar.3- Gerenciamento dos ativos e passivos

Apesar do acompanhamento e gerenciamento das dívidas e garantias da União estar alinhada com os procedimentos adotados internacionalmente, o monitoramento das empresas públicas e dos entes federativos deve ser aprimorado, uma vez que estes recebem repasses significativos da União. Neste sentido, o elevado número de Estados, Distrito Federal e Municípios aliado com o complexo sistema de transferências fiscais entre os entes dificultam o monitoramento da devida aplicação dos repasses realizados. Em conjunto com os repasses obrigatórios realizados (constitucionais e legais) a União transfere voluntariamente recursos para diferentes entes federativos, podendo criar um cenário de irresponsabilidade fiscal dos membros da administração pública, aumentando a relação de dependência entre os mesmos.

Logo, deve-se destacar a ausência, ou atraso, na divulgação de relatórios sobre o monitoramento das empresas públicas e dos entes federativos, portanto a análise dos repasses (de maneira detalhada) das transferências realizadas segue como recomendação para estudos futuros. Cabe destacar também a ausência de metodologia para cálculo e monitoramento dos ativos biológicos da União, sendo assim, as metodologias utilizadas por outras administrações públicas neste quesito devem ser compreendidas, para que a sua devida aplicação seja implementada no Brasil.

Outro fator a ser destacado e devidamente enfatizado, a completa ausência de mecanismos satisfatórios para a realização e acompanhamento do investimento público pela União. Neste sentido, a realização de análise econômica das propostas de investimento, contendo estudos de viabilidade e custo-benefício não é realizada de maneira sistemática, comprometendo as seleções dos projetos prioritários de investimento selecionados pelo Governo Federal, uma vez que os mesmos não apresentam justificativas que expliquem a sua devida seleção em caráter prioritário.

Portanto, os custos projetados para os investimentos em questão não podem ser considerados para análise, uma vez que não há base de comparação para os valores empenhados. Logo, o enfoque

do Governo Federal em monitorar e acompanhar as obras em execução é extremamente comprometido pelos motivos supracitados. Neste sentido, recomenda-se fortemente a realização de estudos que almejem explicar os motivos para a extinção da Câmara Técnica de Projetos de Grande Vulto além do levantamento das metodologias e procedimentos adotados por administrações públicas para a implementação (de maneira sistemática) de estudos de viabilidade econômica e de custo-benefício para as obras de investimento.

Pilar 4 – Estratégia orçamentária e de política fiscal

A estratégia de política fiscal adotada, demonstrou-se extremamente volátil ao decorrer do exercício de 2015. Em outras palavras, as constantes reprogramações das metas fiscais estabelecidas ao final de cada bimestre, indica a incapacidade do Governo Federal em interpretar o cenário fiscal vigente, destaca-se que o resultado primário variou aproximadamente R\$ 108 bilhões ao decorrer do exercício.

Portanto, a ausência de estimativas relativas ao impacto fiscal das políticas propostas no orçamento, aliada a uma estratégia fiscal não condizente com as políticas econômicas adotadas na prática, compromete o cumprimento das metas fiscais projetadas, criando um cenário de desconfiança dos agentes em relação a capacidade da União em realizar o devido gerenciamento das finanças públicas. Neste sentido para exercícios futuros sugere-se o acompanhamento contínuo das variáveis fiscais e macroeconômicas.

Outro fator relevante, o aspecto meramente formal da elaboração do Plano Plurianual (PPA), a elaboração do planejamento de caráter continuado do Governo Federal pode ser considerada inconsistente. Em outras palavras, o instrumento é incapaz de projetar estimativas coesas de médio prazo para a despesa orçamentária, além de não ter como objetivo a imposição de limites para o empenho. O claro desalinhamento do PPA e o planejamento estratégico definido tornam as estimativas projetadas no PPA extremamente desalinhadas com as observadas na prática. Portanto, para estudos futuros orienta-se a análise detalhada do PPA e dos resultados obtidos (uma vez que o Governo Federal não apresenta as devidas justificativas para as diferenças constatadas), além da análise de formas para a convergência com os demais instrumentos orçamentários.

Deve-se destacar também, a aprovação do PLOA pelo legislativo realizada apenas quatro (4) meses após o início do exercício objeto do planejamento em duas ocasiões (2013 e 2015), indicando a dificuldade do Congresso Nacional em realizar tal atribuição, portanto estudos que visam identificar o porquê de tal situação são necessários para evitar a sua recorrência.

Pilar 5 – Previsibilidade e controle na execução orçamentária

O complexo sistema tributário nacional, que estabelece plena autonomia para os entes federativos para a formulação das leis, bem como arrecadação e gerenciamento dos tributos de sua competência compromete a capacidade do cidadão compreender e conseqüentemente cobrar a devida aplicação dos valores arrecadados dos entes federativos responsáveis. Assim, constatou-se que

poucos contribuintes (0,01%) são responsáveis pela contribuição de cerca de 61% dos tributos totais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em 2015 e que existem grandes esquemas de corrupção e de sonegação de impostos, indicando a certa fragilidade do sistema.

Além do elevado número de tributos em atraso, em especial em dívidas com prazo de contração superior a doze (12) meses e do alto número de valores atrasados constatados em 2015 (R\$ 250 bilhões). Portanto, para agendas econômicas futuras, recomenda-se a análise de formas para a simplificação do sistema tributário nacional, bem como de meios alternativos para garantir a observância do contribuinte.

Cabe destacar também que apesar da volatilidade supracitada da meta fiscal, ou seja, do constante ajuste realizado pelo Governo Federal ao final do bimestre das projeções definidas, as alterações ao orçamento e da programação financeira, o contingenciamento dos gastos não ocorre de concomitantemente as alterações das metas fiscais, em outras palavras, apesar do Governo Federal identificar que o resultado fiscal obtido não se concretizará, o ajuste ao fluxo financeiro não ocorre em conjunto, resultando no desarranjo fiscal observado (déficit primário e nominal).

A obrigatoriedade e a vinculação das despesas estabelecidas por lei, permite apenas que as despesas discricionárias, sejam cortadas e como correspondem a cerca de 19% (como destacado na seção introdutória) compromete, e muito, a sua realização (como os investimentos públicos por exemplo). Portanto, recomenda-se o estudo de medidas para diminuir a vinculação obrigatória das despesas orçamentárias, como por exemplo a implementação de metas qualitativas para o orçamento, que possibilitem o contingenciamento dos valores necessários, no momento em que resultados satisfatórios sejam alcançados. Uma vez que a situação de desequilíbrio fiscal mencionada, pressiona o aumento da rubrica Restos a Pagar e da Dívida da União, criando um cenário de instabilidade fiscal.

Outro fato, destacado pela relativa dificuldade em sua condução, o monitoramento da folha de pagamentos, o elevado número de irregularidades identificadas (somadas em aproximadamente R\$ 1,2 bilhões no período de 2010 a 2014) indica que há certa fragilidade do sistema de gerenciamento da folha de pagamentos. Portanto, a manutenção do sistema de verificação, bem como a implementação de novos mecanismos (como o cadastramento anual obrigatório, por exemplo) seguem como sugestão para estudos futuros.

As aquisições de bens e serviços realizadas pelo Governo Federal, também apresenta características de ineficiência em seu respectivo gerenciamento. Em outras palavras, o elevado número de aquisições realizadas com a dispensa ou a não exigência de processo licitatório tende a comprometer a transparência e efetividade das compras, podendo ocasionar em irregularidades. A falta de informações, como relatórios periódicos contendo as justificativas e o volume de tais operações faz-se extremamente necessário, neste sentido, para estudos posteriores sugere-se o levantamento e análise dos processos de aquisições realizados por outras administrações centrais, com vistas a aumentar a eficiência da mesma em âmbito nacional. Além da constante análise e

monitoramento das aquisições realizadas pelo Governo Federal a ser realizada pelos interessados (sociedade civil) e de estudos detalhados sobre as leis e normas instituídas nos dispositivos legais que determinam a não obrigatoriedade ou dispensa do processo de licitatório para a realização das aquisições da União, uma vez que as mesmas podem se mostrar genéricas e criar brechas para a falta de controle no processo aquisitivo.

Assim sendo, as inconsistências mencionadas no processo de gerenciamento das finanças públicas são agravadas pelo sistema de controle interno da União, que se compromete em revisar os relatórios de auditoria interna dos órgãos integrantes da administração central. Logo, a centralização das atividades pode sobrecarregar o sistema interno de monitoramento. Portanto, deve-se analisar a capacidade (estrutural e técnica, por exemplo) dos mecanismos de auditoria interna dos órgãos da administração pública direta e indireta do Governo Federal brasileiro em estudos posteriores.

Pilar 6 - Contabilidade e prestação de contas

A utilização de mecanismos como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal facilita o processo de consolidação e extração de informações a respeito da execução orçamentária. Neste sentido, recomenda-se o monitoramento contínuo das contas suspensas ou relativas aos valores pagos em adiantamento à entrega de aquisição de bens ou serviços, uma vez que a consolidação das mesmas ocorre trimestralmente. A devida relevância aplicada aos relatórios de monitoramento do exercício corrente deve ser aplicada, uma vez que apesar de realizados não balizam a reprogramação financeira necessária a ser realizada para o exercício corrente. A análise detalhada da aplicação das recomendações realizadas nos relatórios (em especial o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas primárias) é fundamental para que a orientação para valores elevados - e, por conseguinte inexecutáveis - a serem contingenciados não se concentrem ao final do exercício (4º e 5º bimestre) mas diluídos ao decorrer do exercício.

Pilar 7 – Auditoria e controle externo

Apesar de disposto nos dispositivos legais (Constituição Federal, por exemplo) que o processo de auditoria deve ser conduzido pelo Congresso Nacional, com auxílio de relatório de parecer do Tribunal de Contas da União (TCU) o processo de auditoria externa às Contas do Presidente da República é conduzido em sua integridade pelo TCU. Neste sentido, apesar da auditoria externa realizada pelo TCU ser condizente com os padrões adotados internacionalmente, o não cumprimento sistemático (desde 1999) dos procedimentos e normas estabelecidos nos mecanismos legais, a auditoria e avaliação das contas pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), bem como a análise do Congresso Nacional pode comprometer a transparência e confiabilidade dos processos instaurados, afetando a vitalidade democrática e criando instabilidade jurídica.

Portanto, pode-se concluir que apesar do Brasil ter avançado em direção a transparência e a regulamentação de práticas de fiscalização e monitoramento dos gastos públicos, em especial com a

introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, ainda existem falhas e incoerências na condução do gerenciamento das finanças públicas. Portanto, cabe destacar que conforme identificado no presente estudo, existem fragilidades nos processos de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento. Logo, tais vulnerabilidades comprometem a manutenção da disciplina fiscal agregada, na utilização eficiente dos recursos públicos, bem como, na entrega dos serviços públicos a sociedade.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Helena Kerr do. **Coletânea planejamento e orçamento governamental**: volume 2: prefácio. 2007.

ALMEIDA, A. J.; NEROSKY, L.C. **Diagnóstico do processo orçamentário federal e propostas de medidas de reforma** - modelos orçamentários em outros países. Disponível em: <www.portalsof.planejamento.gov.br>. Acesso em: nov. 2016.

AO SETOR, Manual de Contabilidade Aplicada. Público–MCASP-5a. Edição. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-decontabilidade-publica>. Acesso em: nov. 2016.

BANDIERA, O.; PRAT, A.; VALLETTI, T. **Active and Passive Waste in Government Spending**: evidence from a policy experiment. The Economics of Public Procurement. American Economic Review, p.1278-1308, 2009.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

Brasil. Congresso Nacional. **Resolução nº 1**, de 2006. Dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, bem como a tramitação das matérias a que se refere o mesmo artigo. *Brd. Diário Oficial*, Brasília, DF, 22 dez. 2006.

Brasil. **Decreto nº 5.480**, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 30 de jun. 2005.

Brasil. **Decreto nº 7.482**, de 16 de maio de 2011. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 16 de jun. 2011.

Brasil. **Decreto nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 23 de dez. 1986.

Brasil. **Relatório Anual do Tesouro Nacional** - 2015. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília. Maio de 2016.

DA UNIÃO, Controladoria-Geral. **Portal da transparência**. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br>. Acesso em: jan. 2017.

DE HOLANDA, Victor Branco; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração**. 2010.

DE ORÇAMENTO, Manual Técnico. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição**, 2016.

DIAMOND, Jack. **Performance-budgeting**: managing the reform process. Documento de trabalho do FMI 03/33. Washington: Fundo Monetário Internacional, 2001.

FAD, IMF. **Fiscal ROSCs and PEFA Assessments: A Comparison of Approaches** (2010) Mackie, Andrew. 2010.

FEDERAL, Senado. **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

FEDERAL, Senado. **Siga Brasil**. Disponível em:< www9.senado.gov.br>. Acesso em set. 2016.

GIACOMONI, James. **O orçamento** público. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

GIACOMONI, James. **Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária**. Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Dados IPCA**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 05 jan. 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – Ipeadata. **Dados macroeconômicos e regionais**. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br>. Acesso em 10 jan. 2017.

Grupo de Trabalho para Elaboração do Manual SIAFI, **Manual SIAFI**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 1996. Ed. 1.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Lei nº 13.080, de 2 de janeiro de 2015. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 2 jan. 2015.

_____. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 set. 1990.

_____. Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 dez. 2008.

_____. Lei nº 13.242, de 30 de dezembro de 2015. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 2015.

_____. Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 jan. 2016.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 04 mai. 1964.

_____. Lei nº 13.332, de 01 de setembro de 2016. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 01 set. 2016.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 1990.

_____. Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 nov. 1998.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 jun. 1993.

_____. Lei nº 8.883, de 08 de junho de 1994. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08 jun. 1994.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 06 fev. 2001.

_____. Lei nº 11.653, de 07 de abril de 2008. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 abr. 2008.

_____. Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 2002.

MILESI-FERRETTI, G. M. **Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting.** IMF Working Paper WP/00/172, 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA – Secretaria do Tesouro Nacional. **Dívida Líquida do Setor Público**. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br>. Acesso em: 12 jan. 2017.

INMAN, R. **Do balanced budget rules work?** U.S. Experience and possible lessons for the EMU. NBER Working Paper, n. 5.838, 1996.

REZENDE, F.; CUNHA, A. A reforma esquecida: Orçamento, Gestão Pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

RYU, Jay Eungha. **Exploring the Factors for Budget Stability and Punctuations: A Preliminary Analysis of State Government Sub-Functional Expenditures**. Policy Studies Journal, v. 37, n. 3, p. 457-473, 2009.

SCHICK, A. **The Federal Budget: Politics, Policy and Process**. Washington: Brookings Institution, 2000. 307 p.

SECRETARIAT, P. E. F. A. **Public Financial Management Performance Measurement Framework**. World Bank, Washington, DC, 2016.

SILVA, A.C.; CARVALHO, L.O.; MEDEIROS, O.L. **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

ANEXO A – Avaliação do gerenciamento das finanças públicas realizado em 2009

Pilar	Indicador de desempenho		Nota Final
PI - Credibilidade do orçamento	PI-1	Resultado do gasto agregado, comparado ao orçamento original aprovado	B
	PI-2	Composição do resultado do gasto agregado comparado ao orçamento original aprovado	A
	PI-3	Resultado da receita primária comparado ao orçamento original aprovado	A
	PI-4	Estoque e monitoramento dos restos a pagar	A
PII - Abrangência e transparência	PI-5	Classificação do orçamento	A
	PI-6	Abrangência das informações nas peças orçamentárias	A
	PI-7	Extensão das operações governamentais não reportadas	A
	PI-8	Transparência das relações fiscais intergovernamentais	A
	PI-9	Fiscalização do risco fiscal agregado a partir de outras entidades do setor público	C+
	PI-10	Acesso Público à informação fiscal relevante	A
PIII - Orçamento baseado na política	PI-11	Organização e participação no processo orçamentário anual	A
	PI-12	Perspectiva plurianual em planejamento fiscal, política de gastos e orçamento	C+
PIV - Previsibilidade e controle na execução orçamentária	PI-13	Transparência das obrigações e responsabilidades dos contribuintes	A
	PI-14	Efetividade das medidas para registro de contribuintes e avaliação tributária	B+
	PI-15	Efetividade na arrecadação de impostos	B+
	PI-16	Previsibilidade da disponibilidade de recursos para empenho de gastos	C+
	PI-17	Registro e gestão de caixa, dívida e garantias	A
	PI-18	Efetividade dos controles da folha de pagamento	B+
	PI-19	Concorrência, custo-benefício e controle nas licitações	B+
	PI-20	Efetividade em controles internos para gastos não salariais	A
	PI-21	Efetividade de auditoria interna	A
PV - Contabilidade, registros e relatórios	PI-22	Oportunidade e regularidade da conciliação das contas	A
	PI-23	Disponibilidade da informação em recursos recebidos por unidades prestadoras de serviços	A
	PI-24	Qualidade e oportunidade de relatórios orçamentários ao longo do ano	A
	PI-25	Qualidade e oportunidade de balanços financeiros anuais	C+
PVI - Controle e auditoria externa	PI-26	Escopo, natureza e acompanhamento da auditoria externa	C+
	PI-27	Controle legislativo da lei de orçamento anual	A
	PI-28	Controle legislativo dos relatórios de auditoria externa	D

Fonte: Desempenho da gestão financeira pública federal – baseado na metodologia PEFA,

ANEXO B – Despesas orçamentárias do Governo Federal para os exercícios de 2013 a 2015 de acordo com a classificação funcional da despesa

A numeração a frente de cada rubrica em particular, corresponde à função estabelecida, como recomendada pela classificação COFOG estabelecida pela ONU (conforme mencionado no Pilar-II). Os valores ilustrados na tabela 65, correspondem aos utilizados para cálculo no Pilar-I.

Tabela 65– Dotação inicial e despesa empenhada, Brasil, 2013 a 2015.

Função	R\$ bilhões					
	Dotação Inicial 2013	Empenhado 2013	Dotação Inicial 2014	Empenhado 2014	Dotação Inicial 2015	Empenhado 2015
04 - ADMINISTRAÇÃO	26,71	21,97	27,21	21,23	31,16	21,8
20 - AGRICULTURA	24,13	20,49	24,44	18,85	28,2	21,63
08 - ASSISTÊNCIA SOCIAL	61,78	64,65	68,22	70,43	74,63	73,23
19 - CIÊNCIA E TECNOLOGIA	10,11	10,74	9	8,34	10,41	8,52
23 - COMÉRCIO E SERVIÇOS	5,46	4,99	5,56	4,75	5,69	4,18
24 - COMUNICAÇÕES	1,62	1,43	1,64	1,52	1,51	1,45
13 - CULTURA	3,58	2,41	3,01	1,84	2,77	1,87
05 - DEFESA NACIONAL	36,19	37,8	38,57	40,25	43,37	41,42
27 - DESPORTO E LAZER	3,35	2,32	2,23	2,42	3,25	2,05
14 - DIREITOS DA CIDADANIA	1,86	1,53	1,85	1,49	2,15	1,32
12 - EDUCAÇÃO	73,8	82,25	83,28	93,9	105,08	103,78
28 - ENCARGOS ESPECIAIS	1.190,26	987,58	1.345,03	1.288,62	1.715,40	1.299,09
25 - ENERGIA	1,11	1,03	2,06	1,16	2,3	1,89
03 - ESSENCIAL À JUSTIÇA	4,42	4,65	5,39	5,56	6,46	6,45
18 - GESTÃO AMBIENTAL	8,01	6,6	8,73	6,79	6,82	4,84
16 - HABITAÇÃO	0,58	0,21	0,46	0,05	0,18	0,07
22 - INDÚSTRIA	2,39	2,24	2,56	2,29	2,68	2,22
02 - JUDICIÁRIA	24,9	25,74	27,99	28,53	30,32	30,95
01 - LEGISLATIVA	7,09	6,58	6,95	6,68	7,37	7,1
21 - ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA	5,57	7,56	5,16	4,29	5,54	3,09
09 - PREVIDÊNCIA SOCIAL	429,53	446,13	473,51	495,31	529,88	541,22
07 - RELAÇÕES EXTERIORES	1,99	2,26	2,07	2,44	2,19	3,15
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	43,85	0	31,58	0	30,63	0
17 - SANEAMENTO	3,7	2,95	3,43	1,69	2,79	1,09
10 - SAÚDE	92,3	85,3	98,04	94,07	112,79	102,09
06 - SEGURANÇA PÚBLICA	8,12	9,11	8,46	8,95	8,67	9,04
11 - TRABALHO	59,77	66,15	63,84	71,64	68,44	67,33
26-TRANSPORTE	24,58	20,9	24,65	21,12	26,04	16,81
15 - URBANISMO	9,15	4,83	8,29	4,14	9,96	4,37
Total:	2.165,91	1.930,40	2.383,18	2.308,34	2.876,68	2.382,04

Fonte: SIGA Brasil.

ANEXO C – Composição da rubrica Encargos Especiais para 2015

Tabela 66 – Encargos especiais, Brasil 2015.

Programa	Dotação inicial	R\$ milhões
		Empenhado
Operações Especiais :		
Refinanciamento da Dívida Interna	845.450,26	558.794,27
Serviço da Dívida Interna (Juros e Amortizações)	424.612,50	382.004,45
Operações Especiais	238.280,44	213.821,29
Outros Encargos Especiais	115.470,28	67.397,77
Cumprimento de Sentenças Judiciais	24.129,45	24.951,56
Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações)	11.897,13	10.852,52
Refinanciamento da Dívida Externa	18.138,54	10.580,53
Financiamentos com Retorno	11.358,98	10.518,88
Remunerações de Agentes Financeiros	631,08	293,77
Integralização de Cotas em Organismos		
Financeiros Internacionais	34,5	0
Gestão da Participação em Organismos e		
Entidades Nacionais e Internacionais	902,14	201,81
Demais Rúbricas :		
Moradia Digna	19.913,52	16.506,94
Desenvolvimento Regional, Territorial Sustentável		
e Economia Solidária	4.522,85	3.125,34
Programa de Gestão e Manutenção do Ministério		
de Minas e Energia	18	17,86
Programa de Gestão e Manutenção do Ministério		
dos Transportes	29,28	16,09
Micro e Pequenas Empresas	6,56	7,01
Atuação Legislativa da Câmara dos Deputados	1,05	0
Programa de Gestão e Manutenção do Ministério		
do Desenvolvimento, Indústria e Comércio	0,06	0
Exterior		
Total	1.715.396,62	1.299.090,09

Fonte: SIGA Brasil.

ANEXO D – Receita Orçamentária para os anos de 2013 a 2015

A tabela 67 apresenta a Receita Orçamentária consolidada para os exercícios de 2013 a 2015, os dados ilustrados correspondem aos utilizados no Pilar I.

Tabela 67 – Receita Orçamentária, Brasil 2013 a 2015.

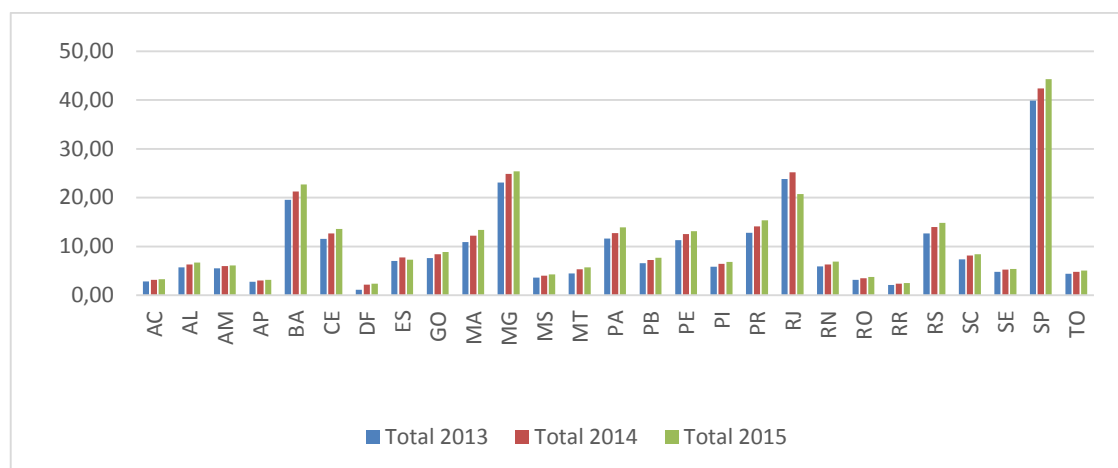
	R\$ milhões		
	2013	2014	2015
Receitas Correntes:			
Receita de Contribuições	642,69	670,99	693,76
Receita Tributária	375,5	399,93	471,95
Receita Patrimonial	85,12	82,71	66,87
Outras Receitas Correntes	64,52	46,37	59,57
Receita de Serviços	52,18	44,31	49,1
Correntes a Classificar	0,35	0,36	19,49
Receita Industrial	3,63	2,7	1,4
Transferências Correntes	0,57	0,53	0,79
Receita Agropecuária	0,03	0,03	0,03
Receitas Correntes Intra-Orçamentárias:			
Outras Receitas Correntes	9,03	18,06	25,42
Receita de Contribuições	14,4	16,01	17,56
Receita Industrial	0,19	0,22	0,18
Receita de Serviços	0,29	0,22	0,06
Receita Patrimonial	0,02	0	0,01
Receita Tributária	0	0	0
Receitas de Capital:			
Operações de Crédito	512,2	831,08	1.023,34
Outras Receitas de Capital	90,87	86,14	255,61
Amortizações de Empréstimos	36,91	33,66	56,86
Alienação de Bens	2,29	1,1	1,51
Transferências de Capital	0,08	0,12	0,13
Receita de Capital Intra Orçamentária:			
Operações de Crédito	2,76	4,01	4,77
Total	1.893,61	2.238,56	2.748,41

Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal

ANEXO E – Transferências Fiscais da União para os Entes Federativos, exercícios 2013 a 2015

O Gráfico 9 ilustra os valores das transferências fiscais para os entes federativos – para fins de análise, os dados dos municípios foram agregados em conjunto com os Estados – e objetiva a análise dos valores repassados para cada ente em particular (em R\$ milhões).

Gráfico 9 – Transferências Fiscais da União para os Entes Federativos, 2013 a 2015.



Os valores de R\$11.465.994,59; R\$17.021.739,11 e R\$20.124.808,18 correspondentes a 0,004%; 0,01% e 0,01% das transferências constitucionais totais para os anos 2013, 2014 e 2015 respectivamente não possuem o seu destino informado pelo portal SIGA Brasil.

Fonte: SIGA Brasil.

Neste sentido, a transferência fiscal tem por objetivo promover a equidade fiscal, e utiliza como base critérios populacionais e de renda. O gráfico 9 demonstra que os valores repassados constatados para o ano de 2015 aos Estados e Municípios e ilustra as características dos repasses obrigatórios realizados pela União.

Logo, São Paulo (15,19%), Rio de Janeiro (7,11%), Minas Gerais (8,71%) e Bahia (7,79%) correspondem a 38,8% das transferências constitucionais totais. Enquanto os Estados e Municípios do Acre (1,13%), Amapá (1,08%), Distrito Federal (0,82%), Mato Grosso do Sul (1,46%), Mato Grosso (1,95%), Rondônia (1,28%), Sergipe (1,84%) e Tocantins (1,74%) receberam cada um, menos de 2% dos valores totais.

Portanto, a existência de valores com destinos não informados, bem como os valores relativamente baixos repassados a certos entes federativos – uma vez que Estados e Municípios que apresentem dificuldades fiscais, ou graves problemas sociais tendem a receber transferências voluntárias da União - podem indicar a fragilidade das transferências fiscais.

ANEXO F – Empresas Estatais que divulgaram os Relatórios de Gestão Fiscal dez (10) meses após conclusão do exercício de 2015

Tabela 68 – Relatórios de Gestão Anual, ano base 2015 das empresas públicas nacionais divulgados pelo TCU até novembro de 2016 do Governo Federal.

Unidade prestadora de contas	Unidade supervisora de contas
Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social	Ministério da Indústria, Comércio e Serviços (Vinculador)
Caixa Econômica Federal	Ministério da Fazenda (Vinculador)
Empresa Brasil de Comunicação S.A.	Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República (Extinta)
Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia	Ministério da Saúde (Vinculador)
Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares	Ministério da Educação e Cultura
Serviço Federal de Processamento de Dados	Ministério da Fazenda (Vinculador)

Fonte: Tribunal de Contas da União – TCU.

Tabela 69- Relatórios de Gestão Anual, ano base 2015 das sociedades mistas divulgados pelo TCU até novembro de 2016 do Governo Federal.

Unidade prestadora de contas	Unidade supervisora de contas
Banco Central do Brasil	Ministério da Fazenda (Vinculador)
Banco da Amazônia S.A.	Ministério da Fazenda (Vinculador)
Banco do Brasil S.A.	Ministério da Fazenda (Vinculador)
Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Ministério da Fazenda (Vinculador)
Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S. A.	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Vinculador)
Companhia Docas do Espírito Santo	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
Companhia Docas do Estado de São Paulo	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
Companhia Docas do Maranhão	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
Companhia Docas do Rio de Janeiro	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
Furnas Centrais Elétricas S.A.	Ministério de Minas e Energia (Vinculador)
Petróleo Brasileiro S.A.	Ministério de Minas e Energia (Vinculador)
Telecomunicações Brasileiras S.A.	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações

Fonte: Tribunal de Contas da União – TCU.

Portanto, a quantidade elevada de empresas (20), bem como, a relevância das mesmas, conforme mencionado no Pilar 2 indica a dificuldade da consolidação dos registros fiscais das mesmas.

ANEXO G – Dotação Inicial e Valor Empenhado para os Eixos do PAC, anos 2013 a 2015

A tabela 70 contém as despesas orçamentárias estimadas (dotação inicial) e valores empenhados com o PAC relativa aos três últimos exercícios fiscais consolidados (2013, 2014 e 2015) visando ressaltar as principais áreas de destinação de recursos do programa, classificado de acordo aos eixos de atuação.

Tabela 70 – Eixos de atuação do PAC, Brasil, 2013 a 2015.

Programa	2013		2014		2015	
	Dotação Inicial	Empenhado	Dotação Inicial	Empenhado	Dotação Inicial	Empenhado
PAC Eixos						
Água e Luz para Todos	5,69	4,13	4,85	4,14	3,10	2,26
Cidade Melhor	5,71	3,66	6,49	3,14	6,65	2,20
Comunidade	6,61	4,20	6,92	2,05	7,41	1,84
Cidadã						
Energia	0,37	0,34	0,24	0,07	0,19	0,13
Gestão e	0,27	0,23	0,27	0,26	0,30	0,39
Administração						
Minha Casa	13,86	15,63	15,69	16,89	20,60	7,82
Minha Vida						
Transporte	18,14	16,35	16,48	12,81	14,21	9,36
Total	50,65	44,53	50,96	39,36	52,46	23,99

Fonte: SIGA Brasil.

A tabela 70 ilustra a que apesar de ser maioria absoluta do investimento público pode-se observar a queda no valor, de fato, empenhado com relação a dotação inicialmente aprovada, passando de aproximadamente 88% para 77% e alcançando 46% do valor previsto para os respectivos anos de 2013, 2014 e 2015. Assim, observa-se a incapacidade do Governo Federal em investir conforme planejado no planejamento orçamentário. Como ilustrado, os principais eixos de atuação do PAC são Transporte (39%), Minha Casa Minha Vida (33%), responsáveis em conjunto, por aproximadamente 72% das despesas totais do programa, contribuindo para compreensão da agenda de investimentos prioritários do Governo Federal relativas ao período analisado (2013, 2014 e 2015).

ANEXO H – Critérios adotados pelo Índice de Transparência Linaburg-Madduell para avaliação do Fundo Soberano Brasileiro de 2016

Os princípios do Índice de Transparência Linaburg-Madduell, como disposto no respectivo portal⁸⁵, avaliados são:

1. Fundo dispõe registros incluindo a razão de sua criação, origens da riqueza e estrutura de propriedade governamental;
2. Fundo dispõe auditorias anuais independentes;
3. Fundo dispõe o percentual de propriedade de companhias, bem como a respectiva localização geográfica das mesmas;
4. Fundo dispõe o valor total de mercado do portfólio, taxas de retorno e compensações gerenciais;
5. Fundo dispõe das diretrizes de referência para padrões éticos, políticas de investimento e orientações para execução;
6. Fundo provém estratégias claras e objetivas de operação
7. O Fundo identifica claramente suas subsidiárias e informações para contato, caso se aplique;
8. O Fundo identifica os gerenciadores externos, caso se aplique;
9. O Fundo gerencia o seu próprio site; e
10. O Fundo dispõe a localização do principal endereço, bem como informações para contato (como telefone ou fax por exemplo).

O referido portal informativo do índice, não apresenta os detalhes, a respeito da avaliação, apenas a nota per se, logo não é possível identificar o respectivo indicador, o qual o FSB brasileiro não atendeu aos padrões estabelecidos.

⁸⁵ Disponível em: <http://www.swfinstitute.org/>

ANEXO I – Competência para arrecadação dos impostos de cada Ente Federativo da União

A tabela 71 ilustra a competência dos entes federativos para a cobrança dos tributos, com objetivo de analisar as respectivas responsabilidades tributárias, conforme mencionado no pilar VI.

Tabela 71 – Competência para cobrança de tributos dos Entes Federativos.

União	Estados e Distrito Federal	Município
Importação de produtos estrangeiros	Transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos	Propriedade predial e territorial urbana
Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados	Operações relativas a circulação de mercadorias	Transmissão Inter vivos de bens imóveis
Renda e proventos de qualquer natureza	Prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação	Serviços de qualquer natureza (exceto os estabelecidos para os Estados e Distrito Federal)
Produtos industrializados	Veículos automotores	-
Operações de crédito, câmbio e seguro	-	-
Relativas a títulos ou valores mobiliários	-	-
Propriedade territorial rural	-	-
Grandes fortunas	-	-

Fonte: Constituição Federal.